

PONTIFICIA UNIVERSIDAD CATÓLICA DEL ECUADOR

FACULTAD DE JURISPRUDENCIA

**DISERTACIÓN PREVIA A LA OBTENCIÓN DEL TÍTULO DE
ABOGADO**

***“LA LEGALIDAD Y CONSTITUCIONALIDAD DE LAS
EXONERACIONES DEL IMPUESTO AMBIENTAL A LA
CONTAMINACIÓN VEHICULAR (IACV)”***

ANDRÉS ESTEBAN HINOJOSA LARA

DIRECTOR: DR. MIGUEL ANGEL BOSSANO RIVADENEIRA

QUITO, 2015

DEDICATORIA

A mi Dios por ser la luz que guía mi camino, a mi Dolorosa por cobijarme siempre bajo su manto sagrado.

A mis padres, por ser el crisol de mi vida y un ejemplo de lucha y superación constante. A mis hermanos, Belén y Héctor, por su apoyo fundamental para seguir adelante con mis sueños.

A ti, Mirella Guadalupe Lara del Pozo, por ser una madre ejemplar, por tu amor incondicional y por cobijar cada uno de mis pasos. A ti, Guido Raúl Hinojosa Nolivos, por ser el eje de nuestra vida y por ser mi eterno compañero. Les amo!

A mi amada Abuelita Gloria, por ser mi apoyo, por sus bendiciones y por todo su amor, con eterna gratitud le dedico este logro a usted querida Abuelita.

A ti, mi Anita, por ser mi fuerza y aquel lucero que reconforta mi corazón y mi vida, por ser mi compañera y mi alegría durante todo este camino.

AGRADECIMIENTO

A mí estimado y admirado maestro, Dr. Miguel Ángel Bossano Rivadeneira., por depositar su confianza y acompañarme durante este largo camino de investigación, por su apoyo constante para la cristalización de este gran anhelo académico, y por transmitirme su sabiduría día tras día.

A todos los profesores y profesoras de la Facultad de Jurisprudencia de la PUCE, por impartimos su cátedra con entusiasmo, infinita entrega y valores humanos fundamentales.

RESUMEN

El establecimiento de exenciones o beneficios tributarios dentro de todo sistema jurídico, indudablemente, involucra un ejercicio legislativo sumamente minucioso, que debe ser manejado con absoluta prudencia, bajo parámetros de validez normativa y en armonía con los principios constitucionales que rigen cada nación.

El desarrollo de la tributación ambiental en los últimos años, ha adquirido vital importancia a nivel mundial, debido al desgaste y a la degradación que ha sufrido nuestro entorno, como consecuencia de las actividades humanas y del progreso de la industria.

Actualmente, se constituye en una exigencia imperativa, el establecimiento de instrumentos jurídicos-económicos, de políticas ambientales y de mecanismos de control, que puedan regular y proteger nuestro ecosistema. Sin embargo esta gestión, debe ser ejecutada con responsabilidad y transparencia por parte de los estados, de tal forma que no responda exclusivamente a intereses individuales de carácter económico o político, sino que procuren la consolidación de una cultura ambiental solidaria y comprometida con el ambiente.

La presente investigación propone un análisis legal y constitucional de la normativa que regula las exenciones del impuesto ambiental a la contaminación vehicular (IACV) en el Ecuador, que pone en evidencia las antinomias y lagunas jurídicas que contiene el texto legal vigente.

Se analiza de manera singular la exoneración dirigida a aquellos vehículos que se encuentran directamente relacionados con la actividad productiva del contribuyente, debido a que la amplitud que despliega la redacción de esta disposición, genera colisiones normativas preocupantes, que causan inseguridad y que nublan, finalmente, el objetivo principal que persigue la regulación tributaria.

El carácter ambiental que se le atribuye al tributo objeto de nuestro estudio, resalta su esencial importancia dentro de un marco internacional. El Derecho Comparado, la doctrina y la jurisprudencia serán los instrumentos que nos permiten ampliar y reforzar el contenido de nuestra investigación.

Finalmente nuestro estudio se enfoca en realizar una breve revisión del IACV de manera integral, pero dentro de un esquema tributario-“ambiental”, que nos permite discernir si el impuesto se encuentra correctamente formulado, considerando la gran cantidad de resoluciones complementarias que se han promulgado para regular este tema.

ÍNDICE

Resumen	
	Página
Dedicatoria	I
Agradecimientos	II
i. Introducción	1
ii. Marco Teórico General	4
iii. Marco Conceptual	9
CAPÍTULO I	
1.1. Facultad Impositiva y Potestad Tributaria del Estado	13
1.1.1. Clasificación	14
1.1.2. Caracteres de la Potestad Tributaria	15
1.2. Limitaciones a la Potestad Tributaria	17
1.2.1. Principios Constitucionales Tributarios	17
1.3. Limitación Normativa de las Exoneraciones.	26
1.3.1. Las Exenciones Frente al Principio de Generalidad Tributaria.	26
1.3.2. El Principio de Reserva de Ley.	27
1.3.3. El Principio de Indelegabilidad.	31
1.4. Las Exoneraciones en las Instituciones del Derecho Tributario	35
1.4.1. Naturaleza	37
1.4.2. Objetivos	38
1.4.3. Doctrina tributaria y desarrollo de las Exenciones	39
1.4.4. Categorías o Tipos de Exenciones	42
1.4. Regulación Constitucional de las Exoneraciones tributarias en el Derecho Comparado	44
1.5. Potestad Tributaria y exoneraciones en la Legislación Ecuatoriana	47

CAPÍTULO II

2.1. Interpretación Normativa- Tributaria	53
2.2. Validez y eficacia de las exenciones al IACV	55
2.2.1. Objetivo y finalidad pública de la exoneración	55
2.2.1.1. Breve Análisis Jurídico	57
2.3. Eficacia de la Norma tributaria en Gestión Ambiental	64
2.3.1. Concepto General	65
2.3.2. Naturaleza	66
2.3.3. Características de Tributos con fines medioambientales	67
2.3.4. Carácter Fundamental De Los Impuesto Ambientales	68
2.3.5. Eficacia Del Impuesto Ambiental	69

CAPÍTULO III

3.1. Análisis Legal de la norma tributaria: IACV	71
3.2. Antinomias Normativas IACV	78
3.2.1. Alcance al análisis de antinomias normativas. (Reformas Mayo 2014 con la Resolución No. NAC-DGERCGC14-00295)	83
3.3. Otras Antinomias generales	88
3.4. Imprecisión e Inseguridad Jurídica en el Carácter Dispositivo de la norma tributaria.	90
3.4.1. Inseguridad jurídica	91
3.4.2. Impacto en el Ámbito Tributario.	93
3.5. Política Ambiental y el IACV	101
3.5.1.1.Derecho Comparado: Environmental Protection Agency	103
3.5.1.1.1. Criterios De Discriminación	106
3.5.1.1.2. Factores Para Imposición	108
3.5.1.1.3. Tabla Comparativa De Vehículos	112
3.5.1.1.4. Regulación colombiana	114
3.5.1.1.5. Sobretasas	114
3.5.1.1.6. Permisos de circulación	115

3.6. Instrumentos Internacionales: Propuestas Ambientales	116
3.6.1 Breve Síntesis y Evolución de las Conferencias de las Partes (COP)	117
3.6.2. Sobre El Principio “Quién Contamina, Paga” y sus Implicaciones en la Doctrina Ambiental	126
3.6.3. Sobre la Reforma Fiscal Verde	133
3.6.4. La Inexistente Reforma Fiscal Verde En Sudamérica	134
3.6.5. El Peligro De La Doble Imposición	136
3.6.5.1.La Doble Imposición	136
3.6.5.2.Doble Imposición Jurídica	137
3.7. Recaudación Tributaria y Políticas Ambientales en el Ecuador frente al IACV	138
 CAPÍTULO IV	
 4.1. Conclusiones	142
4.2. Recomendaciones	145
 Anexos	155
 Bibliografía	160

i. INTRODUCCIÓN.

Tomando en cuenta, que una de las funciones del Derecho es regular la conducta humana social, he propuesto el estudio de las exoneraciones al Impuesto Ambiental Vehicular “IACV”, debido a que no solo involucra un análisis normativo legal y constitucional profundo, sino que también representa un problema de carácter económico, político y cultural dentro de nuestro conglomerado social.

Es necesario mencionar que para la elección del tema me he basado en tres nociones fundamentales: a) el tema es relativamente nuevo y tiene un grado de interés ciudadano elevado; b) tiene un impacto en materia jurídica considerable c) el carácter constitucional, ambiental y tributario tienen gran escala de aplicación en la actualidad.

De esta manera, podremos determinar desde una perspectiva objetiva, si nuestra legislación actual está funcionando de manera eficaz, o si en su defecto continúa con imperfecciones y contradicciones, que la han caracterizado a lo largo del tiempo.

Como bien sabemos, el impuesto ambiental a la contaminación vehicular (IACV), contenido en la Ley de Fomento Ambiental y Optimización de Ingresos del Estado, fue promulgado en el Registro Oficial 583 del 24 de noviembre del año 2011, junto con otras regulaciones de carácter tributario. En este marco normativo, se encuentran contempladas taxativamente las exenciones que dispensan a ciertos sujetos contribuyentes del cumplimiento de la obligación tributaria, dentro de las que hemos podido dilucidar la existencia de varios vacíos legales que hacen de esta disposición totalmente contradictoria, sobre todo, si consideramos los principios constitucionales fundamentales, que rigen nuestro sistema jurídico ecuatoriano.

La realización del examen de legalidad, se constituye en una necesidad manifiesta, y en un compromiso personal con la sociedad, para exigir normas más claras y justas.

Este análisis jurídico, nos ayudará a diagnosticar la situación jurídica de la disposición tributaria, permitiéndonos sentar las bases necesarias, para proponer cambios y soluciones a las inconsistencias que campean hoy en día en dicha legislación vigente.

Una de las finalidades principales de esta tesina, es ventilar si las exenciones al “IACV”, están correctamente formuladas y redactadas en el texto legal, en especial la referida a los vehículos directamente relacionados con las actividades productivas de los contribuyentes.

Por lo tanto, la presente investigación pretende determinar la licitud, coherencia y eficiencia de esta normativa tributaria, no solo como un beneficio económico para los contribuyentes, sino como beneficio social general para nuestro país y para la comunidad mundial, enfatizando la importancia que tienen las garantías constitucionales, la responsabilidad tributaria, el desarrollo sustentable y la conservación ambiental.

Para la consecución de nuestros objetivos planteados, recurriremos al análisis del Derecho Comparado, el mismo que nos servirá como base para desarrollar un marco comparativo de las regulaciones en algunos países de Sudamérica y el resto del mundo, que nos permita definir la congruencia y racionalidad de la normativa estudiada.

En cuanto a mi motivación personal, puedo mencionar que se justifica, en la gran relevancia social, jurídica y profesional que tiene el tema actualmente, ya que el Derecho Tributario y el Derecho Ambiental son ciencias realmente apasionantes, que se complementan con el Derecho Constitucional.

Así pues, nuestro estudio inicia con un breve análisis teórico acerca de la facultad impositiva del Estado y su justificación legal histórica, para poder establecer tributos y exenciones dentro de todo ordenamiento jurídico. Más adelante, continúa con un exiguo repaso doctrinario, acerca de las exenciones dentro de las Instituciones del Derecho Tributario y su relación con los principios constitucionales aplicados al Impuesto Ambiental Vehicular.

Posteriormente, sitúa su estudio en los elementos esenciales que debe tener un impuesto verde desde una perspectiva medioambiental y dentro del Derecho Ambiental Internacional.

Encuentra su máximo desarrollo, con un sesudo examen de legalidad y constitucional de la norma tributaria, que nos permite descubrir las posibles antinomias jurídicas.

Finalmente, termina enunciando algunas conclusiones generales sobre las exenciones al IACV y sobre el impuesto ambiental general, definiendo algunas recomendaciones que

sugieren mecanismos que podrían imponerse y optarse para solventar el problema jurídico estudiado.

***Nota:** Es elemental resaltar que la regulación de este impuesto en toda su dimensión, ha sufrido cambios dramáticos desde el año 2011 hasta la presente, razón por la cual, fue indispensable realizar un análisis extensivo - histórico de la norma y una actualización constante del fenómeno jurídico estudiado, que nos posibilite la cristalización de nuestras expectativas.*

La presente tesina, se constituyó en un reto académico sumamente complejo que ha servido para la consolidación de mi sueño profesional.

ii. MARCO TEÓRICO GENERAL.

a) Introducción al Tema

Sin duda alguna, mucho se ha discutido acerca de la creación del Impuesto Ambiental a la Contaminación Vehicular (IACV), vigente en nuestro país desde finales del año 2011; no solo en razón del impacto económico a nivel recaudatorio que recae sobre los sujetos contribuyentes obligados, sino por el carácter “ambiental” que le ha atribuido nuestra legislación, que no encuentra un fundamento convincente para catalogarlo como tal.

En las páginas subsiguientes, iniciaremos un estudio legal de las exenciones aplicadas a este denominado “impuesto verde”, sin embargo antes enunciaremos brevemente sus generalidades y características principales desde un plano netamente tributario.

El Impuesto Ambiental a la Contaminación Vehicular fue creado para gravar la contaminación causada por los vehículos de transporte terrestre.

Conforme reza la Ley de Fomento Ambiental y Optimización de los Ingresos del Estado en su artículo innumerado, las exoneraciones a este impuesto son las siguientes:

Exoneraciones:

1. Los vehículos de propiedad de las entidades del sector público, según la definición del artículo 225 de la Constitución de la República;
2. Los vehículos destinados al transporte público de pasajeros, que cuenten con el permiso para su operación, conforme lo determina la Ley Orgánica de Transporte Terrestre, Tránsito y Seguridad Vial;
3. Los vehículos de transporte escolar y taxis que cuenten con el permiso de operación comercial, conforme lo determina la Ley Orgánica de Transporte Terrestre, Tránsito y Seguridad Vial;

1Ley de Fomento Ambiental y Optimización de los ingresos del Estado, Registro Oficial Suplemento 583 de 24-Nov.2011. Disponible en: www.lexis.com.ec.

4. **Los vehículos motorizados de transporte terrestre que estén directamente relacionados con la actividad productiva del contribuyente, conforme lo disponga el correspondiente Reglamento;**
5. Las ambulancias y hospitales rodantes;
6. Los vehículos considerados como clásicos, conforme los requisitos y **condiciones que se dispongan en el correspondiente Reglamento;**
7. Los vehículos eléctricos; y,
8. Los vehículos destinados para el uso y traslado de personas con discapacidad.

b) GENERALIDADES.²

La base imponible de este impuesto se da en razón del cilindraje que tiene el motor del respectivo vehículo, expresado en centímetros cúbicos, al que se le multiplicará las tarifas que constan en la siguiente tabla:

Tramo cilindraje - Automóviles y motocicletas (b)*		
No.		\$ / cc. (t)*
1	Menor a 1.500 cc	0
2	1.501 - 2.000 cc	0.08
3	2.001 - 2500 cc	0.09
4	2.501 - 3.000 cc	0.11
5	3.001 - 3.500 cc	0.12
6	3.501 - 4.000 cc	0.24
7	Más de 4.000 cc	0.35

Nota: Información obtenida de la página web oficial del Servicio de Rentas Internas.

Respecto al Factor de Ajuste, es un porcentaje relacionado con el nivel potencial de contaminación ambiental provocado por los vehículos motorizados de transporte terrestre, en relación con los años de antigüedad o la tecnología del motor del respectivo vehículo, conforme el siguiente cuadro:

² Servicio de Rentas Internas. Disponible en: <http://www.sri.gob.ec/web/guest/impuesto-ambiental-a-la-contaminacion-vehicular>

No.	Tramo de Antigüedad (años) –	Automóviles Factor
1	menor a 5 años	0%
2	de 5 a 10 años	5%
3	de 11 a 15 años	10%
4	de 16 a 20 años	15%
5	mayor a 20 años	20%
6	Híbridos	20%

Nota: Información obtenida de la página oficial del Servicio de Rentas Internas.

Al hablar de la Cuantía del Impuesto, podemos decir que la liquidación de este impuesto la realizará el Servicio de Rentas Internas; para tal efecto, se aplicará la siguiente fórmula:

$$IACV = [(b - 1500) t] (1+FA)$$

SIMBOLOGÍA:

B = Base Imponible (cilindraje en centímetros cúbicos).

T = Valor de imposición específica.

FA = Factor de Ajuste.

- i. **HECHO GENERADOR:** En nuestro caso, el hecho generador es la contaminación ambiental producida por los vehículos motorizados de transporte terrestre.
- ii. **SUJETO ACTIVO:** Como bien sabemos el sujeto activo es quien cobra el impuesto, en este caso, es el Estado Ecuatoriano administrado por el Servicio de Rentas Internas.
- iii. **SUJETO PASIVO:** El sujeto pasivo, por su parte hace referencia a quien paga el impuesto. En nuestro estudio, actúan en tal calidad todos los propietarios de vehículos motorizados de transporte terrestre.

- iv. **BASE IMPONIBLE:** En cuanto a la base imponible y a la tarifa se encuentran en función del cilindraje y la antigüedad del modelo afectando con mayor rigor a los modelos nuevos y de mayor cilindraje. (tamaño del motor).

Luego de repasar las generalidades, podemos definir que nuestro estudio analizará la legalidad y constitucionalidad de las exenciones del IACV pero se enfocará específicamente en el numeral cuarto del artículo innumerado de la Ley de Fomento Ambiental y Optimización de los Ingresos del Estado, cuyo tenor literal señala:

“Están exonerados del pago de este impuesto los siguientes vehículos motorizados de transporte terrestre (...), los vehículos motorizados de transporte terrestre que estén directamente relacionados con la actividad productiva del contribuyente, conforme lo disponga el correspondiente Reglamento.”³

Podemos mencionar, que en razón de la obscuridad y falta de exactitud en el contenido de la norma que regula este impuesto, el Servicio de Rentas Internas, se vio obligado a realizar varias modificaciones en la disposición, que buscaron fijar límites coherentes que procuren el fiel cumplimiento de la obligación tributaria.

Sin embargo, dichas reformas no lograron subsanar a cabalidad todas las inconsistencias existentes, y por el contrario generaron un estado de inseguridad jurídica en los sujetos contribuyentes.

La primera regulación que se realizó para enmendar el procedimiento para la concesión de las exenciones al IACV, se encuentra contenida en la resolución **No. NAC-DGERCGC12-00045**, expedida por el Servicio de Rentas Internas, promulgada en el Registro Oficial No. 643 de 17 de febrero del 2012, que establecía taxativamente las actividades que estaban sujetas a la exoneración.

³ Ibídem 1

En esta resolución, se estableció específicamente el listado de actividades productivas que estarían sujetas a la aplicación de esta dispensa tributaria. El listado en referencia, presentaba un serio inconveniente, pues no guardaba concordancia con el listado de actividades productivas que registraba la Agencia Nacional de Tránsito, en adelante denominada “ANT”, autoridad, encargada de conceder la autorización respectiva para ejecutar el servicio de Transporte Terrestre por Cuenta Propia.

Posteriormente, se realizaron algunas precisiones contenidas en la resolución **No. NAC-DGERCGC12-00145**, expedida por el Servicio de Rentas Internas, promulgada en el Registro Oficial No. 678 del 9 de abril del 2012.

En este alcance normativo, se incorporaron ciertos parámetros que debían seguir los sujetos contribuyentes propietarios de vehículos destinados al uso y traslado de personas con discapacidad, además, que se resalta la responsabilidad penal que podría acarrear el obligado, en caso de otorgar datos falsos e inexactos a la Administración.

No obstante, y meses después nuevamente se expide otra resolución modificatoria por parte del SRI, esta vez la **No. NAC-DGERCGC12-00249**, publicada en el Suplemento del Registro Oficial No. 008 del 5 de junio de 2013. En ésta, se hicieron algunas consideraciones respecto de las actividades productivas sujetas a la exención, pero no corrigieron errores sustanciales que presentaba la regulación como tal.

Finalmente, se promulga la resolución **No. NAC-DGERCGC12-00295**, del SRI en el Registro Oficial Suplemento No. 248 del 19 de mayo del año 2014, en la cual se modifica radicalmente todo lo regulado anteriormente y que si bien establece un “procedimiento para la obtención de las exoneraciones al IACV”, (por primera vez, luego de 3 años de expedida la ley que crea el impuesto) y logra corregir algunos errores que la normativa tenía al momento en que entró en vigencia; por otro lado, no consigue solventar antinomias inexcusables y elementales que hacen de esta disposición totalmente ineficaz cuya aplicación ha causado un estado de incertidumbre en todos los contribuyentes.

Precisamente y desde este punto de vista, realizaremos nuestro examen de legalidad ya que el surgimiento de esta nueva resolución administrativa, nos trae una serie de problemas sobre todo porque no existe una limitación de las actividades productivas que pueden ser sujetas a la aplicación de la dispensa tributaria.

Por otro lado, si tomamos en cuenta uno de los principios fundamentales del Derecho como es el de legalidad y el de jerarquía normativa, podemos concluir que el hecho de que una resolución se imponga a lo que dispone una ley ordinaria, es totalmente inconstitucional y carece de validez dentro de nuestro ordenamiento jurídico.

iii. MARCO CONCEPTUAL.

En lo que corresponde al marco conceptual, creo necesario precisar algunas definiciones básicas en materia tributaria que nos permitan esclarecer y visualizar de manera más profunda nuestro análisis normativo:

- a) **Impuesto:** Podemos entender al impuesto como *“aquel tributo o carga que los individuos que viven en una determinada comunidad o país le deben pagar al Estado que los representa, para que este, a través de ese pago y sin ejercer ningún tipo de contraprestación como consecuencia del mismo, pueda financiar sus gastos, en una primera instancia y también, de acuerdo al orden de prioridades que impulse y promueva, por ejemplo, obras públicas tendientes a satisfacer las demandas de los sectores más pobres y sin recursos, entre otras cuestiones. De esto se desprende, entonces, que el objetivo básico de los impuestos será el de financiar los gastos de un determinado Estado.”*⁴

4 Diccionario Digital “Definición ABC, “Impuesto”. 2007-2015. Recuperado de: <http://www.definicionabc.com/economia/impuesto.php#ixzz2OxHS1d1L>

- b) **Tributo Ambiental:** Conforme lo recoge la doctrina, decimos pues, que los tributos ambientales son aquellos *“impuestos, tasas y contribuciones especiales, cuyo objeto imponible está constituido por actos o hechos que inciden negativamente sobre el medio ambiente o que provocan una actuación pública de tutela medioambiental*⁵. Se puede atribuir el carácter de tributo medioambiental también a *“aquellas prestaciones pecuniarias coactivas de carácter público que presenten rasgos comunes a varias de las categorías tributarias*.⁶
- c) **Exoneración:** Entendemos como exoneración en su sentido más amplio a *“todas aquellas normas tributarias que afectan, o el elemento subjetivo u objetivo del hecho imponible, o los elementos de cuantificación del tributo, sea, en la base imponible (deducciones y reducciones) o en el tipo de gravamen.”*⁷

La Doctrina, con el fin de encontrar una definición más concisa sobre este tema, a través del pensamiento del profesor Almeida Guzmán, determina que las exoneraciones son *“beneficios de orden fiscal que son concedidos por la legislación a los contribuyentes, en virtud de los cuales las rentas percibidas por ellos no generan obligación tributaria (Impuesto a la Renta, por ejemplo), o, siendo más precisos en el Ámbito Tributario, quedan excluidos de su cumplimiento”*⁸

5 Yacolca Estares, Daniel, “XII Diseño de Tributos Ambientales Locales y Autonomía Financiera Descentralizada en el ámbito Municipal: Hacia una Reforma Fiscal Verde en Latinoamérica”, en: Troya Jaramillo José Vicente y Simone Lasso Carmen, “Manual de Derecho Tributario”, Corporación de Estudios y Publicaciones. Quito- Ecuador. 2014; Pp.138.

6 Modelo de Código Tributario Ambiental para América Latina, Disponible en: http://www.ief.es/Publicaciones/Documentos/Doc_18_03.pdf en: (Troya Jaramillo José Vicente y Simone Lasso, Carmen, Manual de Derecho Tributario, Corporación de Estudios y Publicaciones. Quito- Ecuador. 2014; Pp.138.)

7 Fernández Brenes Silvia, “Las Exoneraciones y Desgravaciones Tributarias a la luz de los Principios Constitucionales”. (s.f.) Recuperado de: <http://e-archivo.uc3m.es/bitstream/handle/10016/19183/FCI-2004-8-fernandez.pdf?sequence=1>.Pp.8

8 Valarezo Guerrero Jorge Isaac, “La Exoneración Tributaria: ¿Un privilegio o un derecho?”.(Tesis Doctoral). Recuperada de: <http://repositorio.uasb.edu.ec/bitstream/10644/873/1/T432-MDE-Valarezo-La%20exoneraci%C3%B3n%20tributaria.pdf>. Universidad Andina Simón Bolívar.Pp.34

Es importante mencionar que el establecimiento de una exoneración, dentro de todo sistema tributario debe estar sujeto a condiciones especiales que motiven con suficiencia la promulgación de la dispensa legal, y que no se contraponga a los fines principales de la tributación. El profesor César Albiñana⁹, al referirse a este tema, expresa que la determinación de este tipo de subvenciones puede darse:

- i) ***Por razones de carácter social***, como las que se conceden a quienes tienen renta inferior a un determinado límite que se considera mínimo. Enfatizando de esta forma el principio de equidad, proporcionalidad y el de capacidad contributiva. (Lo subrayado me pertenece)
 - ii) ***Por razones de política económica***, como las que viene a conceder verdaderos estímulos en un determinado orden de inversiones, ampliación de industrias u otra finalidad de desarrollo.
 - iii) ***Por razones de carácter financiero***, como las que se reconocen a los intereses de la deuda del Estado, y por ellas se persigue facilitar las operaciones de dicha índole en el mercado bursátil.¹⁰
- d) **Actividad Productiva:** Entendemos en sentido amplio como actividad productiva a aquella que *“involucra todas las actividades que contribuyen al Producto Nacional, incluyendo actividades comerciales, financieras, de servicios y otras.”*¹¹

Por otro lado, desde un esquema económico-financiero, podemos referirnos a la actividad productiva como el *“proceso mediante el cual la actividad humana transforma insumos tales como materias primas, recursos naturales y otros, con el fin de proporcionar aquellos bienes y servicios requeridos para vivir. En un sentido restringido, la expresión se refiere a las*

⁹ Ibídem 8.

¹⁰ Nueva Enciclopedia Jurídica. Editorial Francisco Seix, S.A. Tomo IX. 1975. Pp. 234 y ss. En: Valarezo Guerrero Jorge Isaac, “La Exoneración Tributaria: ¿Un privilegio o un derecho?”.(Tesis Doctoral). Pp.40

¹¹ Diccionario de Economía “Eco-Finanzas”. Recuperado de: http://www.ecofinanzas.com/diccionario/A/ACTIVIDAD_PRODUCTIVA.htm

*actividades industriales y extractivas (entre estas últimas, fundamentalmente la agricultura, la minería, la silvicultura y la pesca). En un sentido más amplio, abarca todas las actividades que contribuyen al producto nacional, incluyendo actividades comerciales, financieras, de servicios y otras”*¹²

Dentro del Derecho Comparado, la legislación tributaria española¹³ es clara al determinar que una actividad económica es *“aquella que se ejerce con carácter empresarial, profesional o artístico cuando suponga la ordenación por cuenta propia de medios de producción y de recursos humanos, o de uno de ambos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios.”*¹⁴

12 César Sepúlveda L. “Definición adaptada del Diccionario de Términos Económicos en: Conceptos Básicos de Economía”, Educar-Chile. Recuperado de: <http://www.educarchile.cl/ech/pro/app/detalle?ID=133423>.

13 Es menester señalar que el ordenamiento jurídico español, contempla dentro de su normativa un gravamen que recae sobre las actividades económicas, conocido como “IAE”, imposición que nos dota de ciertas directrices para emprender un análisis comparativo con el fenómeno jurídico objeto de nuestro estudio.

14 Centro de Estudios Financieros (CEF), Impuesto sobre Actividades Económicas (IAE). Recuperado de: <http://www.fiscal-impuestos.com/impuesto-actividades-economicas-IAE-.html>.

CAPÍTULO I

1.1. FACULTAD IMPOSITIVA Y POTESTAD TRIBUTARIA DEL ESTADO

Para realizar nuestro análisis comparativo, en lo que corresponde a la facultad impositiva tributaria del Estado, debemos recurrir a la Doctrina, que nos permita comprender el origen legal del ejercicio de esta potestad para crear tributos o dispensar el cumplimiento de los mismos.

El tratadista Manuel Ossorio, señala que el poder impositivo, es *“aquella facultad para hacer o abstenerse o para mandar algo, “potestad o imperium”*.¹⁵

Por otro lado, el profesor Torres, explica que al hablar de *“Potestad Tributaria”, “Potestad Impositiva”, “Soberanía Tributaria” “Poder Fiscal”, “Poder de Imposición”, o, “Poder Tributario”, nos referimos a expresiones que sirven para aludir al poder del Estado en ejercicio del cual aquél crea tributos, esto es, prestaciones obligatorias que le son exigidas a los particulares en virtud de una ley y cuya recaudación se destina a la satisfacción de los fines del propio Estado.*¹⁶

El doctrinario Millán Moya, en un tratado de Finanzas Públicas, explica que *“la potestad tributaria o poder tributario no es más que la facultad que tiene el Estado de crear unilateralmente tributos, cuyo pago será exigido a las personas sometidas a su competencia*

15Ossorio Manuel, “Diccionario de Ciencias Jurídicas, Políticas y Sociales”. Ed. Heliasta, Buenos Aires- Argentina. 2006. Pp. 37-ss.

16 Torres B., R, “Principios de Derecho Tributario e Impuesto sobre la Renta Venezolanos”, Caracas-Venezuela, Universidad Nacional Abierta. 2005.

tributaria espacial.”¹⁷Por lo tanto, quiere decir que el poder coactivo estatal que somete a las personas al fiel cumplimiento de la obligación tributaria será exigible dentro de un plano territorial y espacial y cuya legitimación radica en la ley. (Lo subrayado me pertenece)

La potestad tributaria, considerada desde una perspectiva abstracta, significa, por un lado, imperium, y, por otro coerción. De la noción anterior tenemos: la existencia de un ente que se coloca en un plano superior y preeminente, y frente a él, a una masa indistinta de individuos ubicada en un plano inferior que deben cumplir las obligaciones establecidas en la norma.

Por último, para el maestro Héctor Villegas, esta potestad no es más que *“la facultad que tiene el Estado de crear, modificar o suprimir unilateralmente tributos. El Estado puede compeler a las personas para que le entreguen una porción de sus rentas o patrimonios para atender las necesidades públicas...”*¹⁸Por lo expuesto, el Estado será pues, el titular de esta facultad impositiva en donde el fundamento será solventar las necesidades públicas del conglomerado, y cuyo límite principal siempre será siempre la Constitución y la ley. (Lo subrayado me pertenece)

1.1.2. CLASIFICACIÓN¹⁹

Según la Abogada Hernández, la Potestad Tributaria puede ser Originaria o Derivada, llamada también Potestad Delegada, a continuación definimos estos dos conceptos brevemente:

- a) ***La Potestad Tributaria Originaria:*** Decimos pues, *que es originaria cuando emana de la naturaleza y esencia misma del Estado, y en forma inmediata y directa de la Constitución de la República. Nace de la propia Carta*

17 Moya Millán, E. J. “Elementos de Finanzas Públicas y Derecho Tributario”, Ed. Mobilibros, Caracas- Venezuela, 2009. Pp.256 ss.

18 Villegas, Héctor. “Curso de Finanzas, derecho financiero y tributario”. Buenos Aires, Editorial Astrea. 2002. Pp.75.

19 Hernández Livia, Temas de Derecho, “Poder, Potestad y Competencia Tributaria”, Recuperado de : <http://temasdederecho.com/tag/potestad-tributaria/>

Fundamental, donde exista Constitución escrita, o de los principios institucionales donde no exista la misma.

b) La Potestad Tributaria Derivada o Delegada: *Se configura como la facultad de imposición que tiene el ente Municipal o Estatal para crear tributos mediante derivación, en virtud de una ley y que no emana en forma directa e inmediata de la Constitución de la República. Por lo tanto, esta potestad se deriva de leyes dictadas por los entes regionales o locales en propiedad de su propio poder de imposición. Se dice que son leyes de base que desarrollan principios Constitucionales.*

1.1.2. CARACTERES DE LA POTESAD TRIBUTARIA²⁰

El profesor Moya, menciona los caracteres esenciales de la Potestad Tributaria:

1. Abstracto: *Para que exista un verdadero poder tributario, es necesario que el mandato del Estado se materialice en un sujeto y se haga efectivo mediante un acto de la administración. La doctrina considera que puede hablarse de poder tributario abstracto y poder tributario concreto, siendo este, complementario del abstracto.*

La Potestad Tributaria, al igual que las leyes, es abstracta, pero se deben aplicar en concreto.

2. Permanente: *La potestad tributaria perdura con el transcurso del tiempo y no se extingue. Sólo se extinguirá cuando perezca el Estado. Siempre que exista, ineludiblemente habrá poder de gravar.*

²⁰ Ibídem 10

3. Irrenunciable: *El Estado no puede desprenderse ni delegar la potestad tributaria. El Estado puede delegar la facultad de recaudar y administrar los tributos. No puede renunciar a su poder de imposición.*

4. Indelegable: *Deriva de la anterior, ya que el Estado no puede renunciar o desprenderse en forma total y absoluta de su potestad tributaria o facultad de imposición tributaria.*

Por esta razón, evidentemente los caracteres inherentes de la potestad tributaria señalados anteriormente, se configuran como el fundamento que legitima al Estado para que pueda imponer obligaciones tributarias a los contribuyentes y dispensas legales como lo son las exenciones, sin embargo, es necesario precisar que esta facultad debe ser ejecutada por su titular bajo preceptos de responsabilidad, equidad y eficiencia, sobre todo para evitar incurrir en una gestión arbitraria e injustificada, que pueda alterar el bien común de los sujetos pasivos obligados.

Como bien observamos, el carácter irrenunciable e indelegable que oscila la potestad tributaria, son elementos esenciales que deben ser acatados por el Estado durante el ejercicio de su gestión; caso contrario, se estaría alterando su naturaleza misma. Si bien se puede delegar la facultad de recaudar y manejar los tributos establecidos a manera de un ejercicio de “desconcentración” que permita que otro órgano subordinado administre funcionalmente haciendo uso de la potestad tributaria, esto no significa que se transfiere la titularidad de la misma.

Por lo tanto, luego de este breve repaso conceptual, trataremos de determinar si la delegación de la gestión del IACV y de sus exenciones respectivas realizada por parte del gobierno central hacia el Servicio de Rentas Internas, no incurre en una prohibición de carácter legal, si tomamos en cuenta los caracteres de la potestad tributaria y los principios constitucionales que rigen las Instituciones del Derecho Tributario.

1.2. LIMITACIONES A LA POTESTAD TRIBUTARIA.

Es importante, enunciar los límites a la potestad tributaria que nos permitan esclarecer si la normativa objeto de nuestro estudio, no está ejerciendo facultades exorbitantes e ilegales, no podemos olvidar que esta potestad no es ilimitada sino que se encuentra fiscalizada por la Constitución de cada país.

Según la Doctrina, existen varios principios Constitucionales que limitan la Potestad Tributaria, y ellos se resumen en los siguientes: *a) Principio de Legalidad o Reserva Legal; b) Principio de Capacidad Contributiva; c) Principio de Generalidad; d) Principio de Igualdad; e) Principio de No Confiscatoriedad.*²¹ En lo que respecta nuestro caso concreto, podemos mencionar brevemente que los principios que se encuentran íntimamente relacionados al objeto de nuestra investigación que son las exenciones al IACV, serían en primer lugar el Principio de Reserva de Ley, puesto que toda exención tributaria, así como cualquier institución legítimamente establecida dentro del ordenamiento jurídico, tiene como requisito sine qua non ser determinada de manera expresa bajo la égida de una ley; en segundo lugar, tenemos al Principio de Generalidad, el mismo que va de la mano con el de Principio de Capacidad Contributiva, en razón que para establecer una exención y por ende excluir de la carga impositiva a ciertos contribuyentes, sea por razones económico- sociales o por otro motivo legal, es fundamental regirse bajo parámetros de igualdad para no caer en arbitrariedades. Estos y otros principios rectores los desarrollaremos brevemente en los siguientes párrafos de nuestra investigación.

1.2.1. PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES TRIBUTARIOS.²²

Podemos desarrollar brevemente algunos principios constitucionales generales que rigen los sistemas tributarios y actúan como límites al ejercicio de la potestad tributaria.

²¹ Ibídem 12.

²² Vallejo Aristizábal Sandro, “Principios Constitucionales Tributarios”, Documento de Trabajo en Cátedra: Instituciones del Derecho Tributario. PUCE. Quito. 2013.

En nuestra legislación ecuatoriana vemos reflejado lo anterior, en la disposición contenida en el Código Tributario vigente, el mismo que en su artículo 5, reza lo siguiente: “...*el régimen tributario se regirá por principios de legalidad, generalidad igualdad, proporcionalidad e irretroactividad...*”²³ Bajo estos presupuestos enunciados, a continuación analizaremos brevemente algunos principios constitucionales fundamentales que nos ayudarán a realizar nuestro examen normativo.

a) Principio de eficiencia.

El principio de eficiencia, tiene una incidencia económica evidente dentro de todo ordenamiento jurídico pues hace alusión a que el sistema tributario debe estar acorde a una asignación económica equilibrada que no puede ser reemplazada por otra que mejore la situación relativa que empeore la de otros.

Es indudable que uno de los deberes que deben seguir las leyes tributarias es que el impuesto no interfiera en la asignación eficiente de los recursos, que los impuestos no distorsionen o influyan en las conductas socio-económicas de los contribuyentes. El tratadista Stiglitz en una de sus obras, afirma que todos los impuestos afectan la conducta económica, por lo que la aplicación práctica de este principio resulta sumamente difícil. Lo ideal es procurar un equilibrio entre eficiencia y equidad dentro del sistema impositivo.²⁴

Esto se constituye en una misión fundamental sobre todo dentro de la gestión legislativa, ya que las disposiciones deben guardar criterios de racionalidad para que exista armonía entre el bienestar de los obligados y el eficaz cumplimiento de la obligación tributaria.

Dicho esto, desde un plano netamente práctico, decimos pues que el establecimiento de una disposición tributaria como por ejemplo, la concesión de una exención, obligadamente debe guardar estricta aplicación de estos criterios básicos de eficiencia, caso contrario, se corre el riesgo de caer en una normativa oscura, ineficiente e inválida.

²³ Código Tributario de la República del Ecuador. Corporación de Estudios y Publicaciones. 2010.

²⁴ Ibídem 22

Con la promulgación de las exoneraciones del IACV, procuraremos definir si esta norma fue expedida bajo estos parámetros de eficiencia, sobre todo desde un plano ambiental ya que este tributo fue determinado como un impuesto “verde”.

b) Principio de simplicidad administrativa.

Al hablar de este principio, nos referimos a aquella obligación que tiene el Estado, de establecer un procedimiento tributario ágil y simple y relativamente económico para administrar los impuestos. Sin embargo, no podemos olvidar que la administración tributaria de por sí tiene un costo alto por el nivel de especialización y tecnología que requiere.

La simplicidad administrativa encierra un contenido amplio en el que se debe propender que la norma tributaria en sentido estricto sea comprendida fácilmente por los contribuyentes, sobre todo procurando no causar confusión en los agentes económicos. Utópicamente se ha establecido que un sistema tributario simple se determina con pocos impuestos o en su defecto con impuestos bien estructurados.

c) Principio de transparencia.

Respecto a este principio, al tratarse de un tema que afecta indudablemente la condición económica de los agentes, requiere que el sistema tributario vaya acorde a caracteres básicos que debe gozar toda norma jurídica como lo es la claridad y la certeza, de esta manera se lograría uno de los mayores fines de la política fiscal que es la seguridad jurídica y la igualdad para todos.

Este principio que se relaciona con el de publicidad, constituye una forma de reconocimiento de las limitaciones del postulado clásico de que la ley se presume conocida por todos, y exige al Estado el difundir las normas jurídicas.

En referencia al tema, el tratadista Roberto Dromi, confirma el sentido del principio de transparencia estableciendo que con la aplicación de este eje rector, *“se busca lograr un actuar transparente de la Administración, (...) lo que permite, favorece y acrecienta, sin lugar a dudas, la publicidad real, la participación auténtica y efectiva del administrado, sin*

condicionamientos de ninguna naturaleza, la competencia real de los procedimientos administrativos..."²⁵

Nuestra Constitución, en el artículo 227 reza lo siguiente *"la administración pública constituye un servicio a la colectividad que se rige por los principios de eficacia, eficiencia, calidad, jerarquía, desconcentración, descentralización, coordinación, participación, planificación, transparencia y evaluación"*.²⁶ Por lo tanto, decimos pues, que no solo en el ámbito tributario sino que de manera general dentro del marco jurídico administrativo, se enfatiza este principio rector en la gestión de los órganos que integran la Administración Pública.

El principio de transparencia, por lo tanto, perseguirá como fin primordial, el proporcionar a los administrados, un amplio acceso a la información relacionada con su proceder, salvo las excepciones establecidas en la propia Constitución y en la ley.

Para nuestra investigación recogeremos criterios de transparencia para recabar información necesaria de las entidades de control involucradas, que nos permitan diagnosticar y concluir si lo recaudado por concepto del IACV está bien encaminado.

d) Principio de seguridad jurídica.²⁷

El tratadista Ranelletti, respecto a este principio fundamental establece que *"un grado muy considerable de desigualdad no es tan peligroso como un pequeñísimo grado de incertidumbre"*.²⁸ La Doctrina ha afirmado sin temor a equivocarse que una de las funciones del Derecho mismo es la seguridad jurídica, esa certeza de saber a qué atenerse frente a una conducta social. (Lo subrayado me pertenece).

²⁵ Dromi Roberto, "Manual de Derecho Administrativo". Ed. Ciudad Argentina, 9ª ed. Buenos Aires, 2001. Pg. 1022 -ss.

²⁶ Constitución de la República del Ecuador. Corporación de Estudios y Publicaciones. 2008.

²⁷ Ibídem 17.

²⁸ Alberdi Juan Bautista, en: Casás Oswaldo: "Principios del Derecho Tributario". Ponencia presentada en Simposio sobre los Principios Jurídicos. Buenos Aires. 1999.

Nuestra Carta Magna recoge este principio estableciendo:

*Art. 82.- El derecho a la seguridad jurídica, que se fundamenta en el respeto a la Constitución. En caso de sanciones o restricciones de derechos, se requerirá la existencia de normas jurídicas previas, claras, públicas y aplicadas por las autoridades competentes.*²⁹

De lo expuesto podemos enunciar que la imposición de cualquier impuesto o en su defecto de alguna exención debe fundarse en criterios de transparencia y seguridad jurídica para asegurar el cumplimiento efectivo de la obligación.

El jurista Geraldo Ataliba, por su parte establece que “*el Derecho, es por excelencia instrumento de seguridad jurídica, es el que asegura a gobernantes y gobernados sus recíprocos derechos y deberes, haciendo viable la vida social. Por ello puede predicarse que cuanto más segura jurídicamente es una sociedad, tanto es más civilizada.*” El profesor Alberto Xavier, también opina respecto al tema refiriéndose que “*habrá seguridad jurídica donde haya una rigurosa delimitación de las esferas jurídicas y sobre todo cuando ello ocurra en el derecho público, como sólido pilar de los derechos subjetivos privados libertad y propiedad y no quede lugar para lo contingente y arbitrario...*”

Finalmente, el tratadista argentino Agustín Gordillo, determina que la seguridad jurídica significa: *1) que la Administración respete la ley; y 2) que el legislador respete la Constitución, dado que ya no basta que la Administración esté sometida a la ley, sino que es también necesario que la ley esté sometida a la Constitución, que haya un orden jurídico superior al mismo legislador, superando así el dogma de la soberanía popular por la soberanía del pueblo en la Constitución (...).*”

No podemos olvidar que el Estado a través de los instrumentos tributarios es quien produce bruscas y súbitas alteraciones, lo cual es grave en una economía de mercado fundada en la libertad de iniciativa y de empresa, por lo que la seguridad jurídica debe estar implícita para dotar de rectitud y credibilidad de parte de los contribuyentes que conforman el

²⁹ Ibídem 18

conglomerado social. En los capítulos subsiguientes, realizaremos un análisis más profundo de este principio fundamental aplicado a las exoneraciones del IACV.

e) Principio de igualdad.

El principio de igualdad desde un plano constitucional se configura como uno de los ejes rectores constitucionales esenciales que rige el sistema tributario de cualquier Estado, pues actúa como una garantía de tratamiento uniforme e igualitario para todos los sujetos contribuyentes, en cada una de las disposiciones e imposiciones.

La igualdad desde un plano jurídico universal ve consagrada su naturaleza en el postulado: “igualdad de todos ante la ley”, sin embargo encierra una serie de apreciaciones y elementos que hacen de este término un poco más complejo de lo que parece.

Al hablar de igualdad tributaria no nos referimos exclusivamente a un plano netamente numérico, esto es, que cada contribuyente debe cumplir por igual con los gravámenes establecidos por el gobierno central, sino que va mucho más allá, y se refiere a la igualdad en el tratamiento y en las condiciones que debe tener el sujeto pasivo ante la ley tributaria sea al cumplir con sus obligaciones tributarias, como en la concesión de beneficios, exenciones o dispensas.

La Doctrina tributaria ha señalado que uno de los instrumentos internacionales que se forjan como la plataforma de este principio constitucional fue la “Declaración de los Derechos del Hombre” de 1789, en donde se empieza a reconocer la igualdad de los ciudadanos ante la ley y se habla de una repartición equitativa y proporcional de las contribuciones que se realicen comunitariamente a la nación. Por lo tanto, es indudable que es un principio que va de la mano con el Principio de Capacidad contributiva, ya que también hablamos de “igualdad” cuando decimos que cada sujeto contribuyente coadyuva al sostenimiento del Estado y al financiamiento público, pero ésta contribución debe ser realizada en consideración a la capacidad de pago bajo parámetros de proporcionalidad como la situación económica del ciudadano, caso contrario se producirían abismales injusticias y no se conseguirían los fines que se persigue.

El Profesor Juan Pacheco Solano en su Tesina “Los Principios Constitucionales en el Derecho Tributario Ecuatoriano”, respecto de este principio fundamental cita al doctrinario Dino Jarach, el mismo que sostiene que este principio de igualdad *“constituye un verdadero límite al poder fiscal y a su ejercicio por parte del Poder Legislativo...en virtud de tal principio, los legisladores han visto restringido su poder tributario pues toda norma tributaria que se pretenda aprobar debe atenerse a éste so pena de violación del mismo y posterior invalidación de la ley por haber infringido precisamente dicho principio.”*³⁰

Por lo tanto, este principio fundamental debe ser acatado y aplicado dentro de la gestión tributaria de un Estado, eliminando cualquier indicio de privilegios o tratamientos especiales para cierto sector o grupo de contribuyentes, sobre todo si hablamos de beneficios o exenciones que pueden ocasionar que se desvirtúe el fin de la norma tributaria y la razón de ser de la misma.

En nuestro caso, debemos considerar estos preceptos para definir si las exenciones al IACV, cumplen con criterios de igualdad ante la ley; misión que ya se torna incierta y cuestionable desde un inicio, ya existen en el Ecuador actualmente existen dos impuestos a la propiedad de los vehículos, me refiero al **Impuesto a la propiedad de Vehículos Motorizados de Transporte Terrestre y al Impuesto al Rodaje**.

f) Principio de capacidad contributiva.

La capacidad contributiva denominada en algunos países como capacidad económica, se refiere a la aptitud o suficiencia que tiene el contribuyente para hacer frente a prestaciones patrimoniales por obligaciones tributarias, en otras palabras, la capacidad que tiene el sujeto pasivo para contribuir al fisco.

Este principio centra su importancia en procurar que la carga tributaria no exceda la condición económica o capacidad del sujeto obligado, es decir, que el contribuyente pueda

30 Solano Juan Pacheco, “Los Principios Constitucionales en el Derecho Tributario Ecuatoriano”, Universidad de Cuenca, Facultad de Jurisprudencia, Escuela de Derecho. Recuperado de: <http://dspace.ucuenca.edu.ec/bitstream/123456789/2682/1/tm4434.pdf>

soportar el cumplimiento de la obligación sin que se agoten sus recursos económicos y se ponga en riesgo la consecución de una vida digna.

La Doctora Stefany Díaz Saavedra, en su artículo *“Principios Constitucionales tributarios en el Derecho Comparado”*, cita lo expresado por el tratadista Rodolfo Spisso, quien al hablar de este principio tan importante manifiesta que *“la capacidad contributiva viene dada por la potencia económica o la riqueza de un sujeto que supera el mínimo vital, pues no podría existir capacidad de concurrir a los gastos públicos cuando falte o se tenga sólo lo necesario para las exigencias individuales.”*³¹ De lo antes dicho radica su gran relevancia dentro de todo ordenamiento jurídico, y su indudable relación con los principios de proporcionalidad e igualdad, respectivamente.

Asimismo, cabe precisar que la capacidad contributiva debe ser entendida desde una perspectiva objetiva y real de la riqueza del obligado y no en base a consideraciones ficticias o intangibles sino refiriéndonos a su renta neta.

Con todas estas consideraciones, será decisivo definir si las exoneraciones al IACV, impuestas por el Ejecutivo recogieron los preceptos básicos que encierra el principio de capacidad contributiva para evitar cualquier tipo de desigualdad en el cumplimiento de esta disposición. Es importante recalcar, que en la regulación inicial efectuada en la Ley de Fomento Ambiental y Optimización de los Ingresos del Estado vigente desde el año 2011, no se contemplaban dentro de las exenciones a este impuesto a las personas Adultas Mayores, incongruencia que tuvo respuesta recién en una resolución de Mayo del 2014 que analizaremos a profundidad más adelante, en la que se los incluye inmediatamente, pero que ya refleja una evidente vulneración al principio de capacidad contributiva.

31 Díaz Saavedra Stefany, *“Principios Constitucionales tributarios en el Derecho Comparado”*, Recuperado de: http://www.revistajuridicaonline.com/images/stories/revistas-juridicas/derecho-publico-tomo-5/121_a_166_principios_const.pdf. Pp.153

g) Principio de No Confiscatoriedad.

La Doctrina tributaria ha señalado acertadamente que el principio de no confiscatoriedad se encuentra vinculado y relacionado directamente con el derecho a la propiedad en razón que el Estado, en su calidad de titular de la facultad impositiva, no puede coartar o vulnerar la propiedad de los obligados, estableciendo tributos exagerados o exorbitantes.

Conforme señala la tan conocida máxima que *“el derecho de uno termina cuando comienza el del otro...”*, si bien la contribución de los sujetos contribuyentes es indispensable para financiar el sostenimiento del gasto público (que se traduce en el bien común de todos los ciudadanos), por otro lado, no puede sobrepasar arbitrariamente un derecho de rango constitucional como lo es la propiedad.

Por esa razón, es fundamental impedir que se generen antinomias y contraposiciones normativas dentro de la gestión tributaria que pueda acaecer en confiscatoriedad y vulneración a la capacidad contributiva de los contribuyentes generando de esta forma un estado de inseguridad jurídica.

Los tributos (en su más amplia expresión), así como las dispensas legales o exenciones, deben ser regulados bajo criterios no confiscatorios procurando la proporcionalidad y el equilibrio en la situación económica de los sujetos obligados.

Si observamos nuestra legislación, es evidente que este postulado no se encuentra contemplado de manera expresa en nuestra Carta Magna, pero si podemos enunciar algunas disposiciones que si se vinculan a este importante principio:

- El **artículo 66 numeral 26** señala claramente *“se reconoce y garantizará a las personas...el derecho a la propiedad en todas sus formas, con función y responsabilidad social y ambiental. El derecho al acceso a la propiedad se hará efectivo con la adopción de políticas públicas, entre otras medidas.”*

- El **artículo 329**, al referirse al tema confiscatorio determina al tenor literal “...*Se reconocerá y protegerá el trabajo autónomo y por cuenta propia ...se prohíbe toda forma de confiscación de sus productos, materiales o herramientas de trabajo*”
- En concordancia con la norma anterior, el **artículo 321**, dispone que “*el Estado reconoce y garantiza el derecho a la propiedad en sus formas pública, privada, comunitaria, estatal, asociativa, cooperativa, mixta, y que deberá cumplir su función social y ambiental*”.³²

1.3. LIMITACIÓN NORMATIVA DE LAS EXONERACIONES.

1.3.1. Las Exenciones Frente al Principio de Generalidad Tributaria.

Uno de los preceptos fundamentales que sostienen y justifican el ejercicio de la facultad impositiva del Estado es la generalidad tributaria, principio que coincide y se fundamenta a su vez en el principio de equidad (horizontal y vertical), ya que la justicia tributaria reside en el reparto equitativo de la carga tributaria en todos los que tienen el carácter de contribuyentes.

Sin embargo, no podemos olvidar, que la tributación y el ejercicio impositivo, para cumplir con sus fines fiscales y extra-fiscales, debe ser ejercido de acuerdo a la capacidad económica del contribuyente. Cabe precisar que no existe condición equiparable para todos los sujetos pasivos obligados, es decir no todos gozan de la misma capacidad para soportar la carga tributaria en todas sus dimensiones. Por lo tanto, debe existir un equilibrio manifiesto entre la facultad impositiva general para todos los contribuyentes y la política económica-tributaria que contiene beneficios y exenciones, pero sin caer en arbitrariedades.

De manera general desde el punto de vista Constitucional, la concesión de exoneraciones o bonificaciones fiscales con fines extra-fiscales no está prohibida de ninguna manera, debido a que persiguen la efectiva realización de otros principios constitucionales y

³² Ibídem 12

fundamentales que rigen el Derecho Tributario mismo, como la igualdad, la capacidad contributiva, la progresividad, no confiscatoriedad, etc.

Las exenciones muchas veces logran cristalizar los fines económicos del Derecho Tributario, como la redistribución equitativa de la riqueza y el enriquecimiento del Estado para financiar el gasto público, pero considerando elementos axiológicos y sociales que hacen de la norma tributaria más justa y acorde a las condiciones sociales actuales. La facultad de exonerar o conceder la exención, no debe contraponerse a principios fundamentales como el de generalidad sino que debe ser visto como un elemento necesario en la configuración jurídica del tributo a fin de alcanzar la más justa y precisa definición del hecho imponible, considerando sobre todo consideraciones extra-fiscales.

1.3.2. El principio de Reserva de Ley.

Es universalmente reconocido que las exoneraciones deben ser establecidas necesariamente por ley, en concordancia con el principio de legalidad dentro de todo sistema tributario.

Este principio esencial influye directamente al derecho tributario material y se ocupa de regular los elementos centrales de la obligación tributaria, en donde encontramos el presupuesto de hecho, que da nacimiento a la relación jurídica tributaria y por ende al hecho imponible; y, a los sujetos relacionados con el mismo.

De lo anterior, podemos establecer que este principio, debe encargarse de disciplinar y regular el establecimiento de las exenciones ya que éstas al vincularse con el presupuesto de hecho producen un efecto desgravatorio y determinan el cumplimiento de la obligación tributaria, por lo que resulta necesario conocer el instrumento a través del cual se va a contemplar esta posibilidad. Todo esto, acorde a lo que dispone la ley.

La reserva de ley en materia de exenciones, *“permite que sea un acto emanado del Poder Legislativo el que resuelva la cuestión relativa al reparto de la carga impositiva entre*

*los ciudadanos que se deriva del establecimiento de beneficios tributarios”.*³³ Por lo tanto, el surgimiento de conflictos de intereses individuales, la justa imposición de la carga tributaria, el principio de capacidad contributiva, etc., son funciones típicas reguladas por ley.

Del mismo modo en que la ley asegura el nacimiento de la obligación tributaria, debe operar en el caso de las exenciones, ya que ambas, son situaciones objetivas que configuran el tributo conjuntamente con el hecho imponible, por lo que la reserva de ley siempre dotará de validez y legitimidad para que se cumpla con la obligación misma, es decir, posee el mismo alcance.

Sin embargo, es importante señalar que acorde a los parámetros de delegabilidad establecidos dentro del mismo ordenamiento jurídico, este principio puede ser coartado y excepcionalmente inaplicado en situaciones especialísimas.

Dentro de nuestra investigación en particular de las exenciones al IACV, resulta desconcertante observar que lo determinado en varias resoluciones se sobreponga a lo determinado en una ley ordinaria y en un Reglamento. Esto sucede generalmente, cuando no se toma con seriedad la tarea tan importante de legislar.

Si consideramos lo que establece nuestra legislación, podremos comprender de mejor forma éstos dos principios que limitan el establecimiento de las exenciones. Conforme se desprende de nuestro Código Tributario:

Art. 4.- Reserva de ley.- *Las leyes tributarias determinarán el objeto imponible, los sujetos activo y pasivo, la cuantía del tributo o la forma de establecerla, las exenciones y deducciones; los reclamos, recursos y demás materias reservadas a la ley que deban concederse conforme a este Código.*³⁴

Por otro lado, el artículo 301 de la Constitución de la República en referencia a este último principio reza lo siguiente:

³³ Soler Osvaldo, “Derecho Tributario Económico, Constitucional-Sustancial, Administrativo-Penal”, 3era edición, Ed. LA LEY S.A., Buenos Aires-Argentina. 2008

³⁴ Código Tributario de la República del Ecuador. Corporación de Estudios y Publicaciones 2010.

Art. 301.- *Sólo por iniciativa de la Función Ejecutiva, y mediante ley sancionada por la Asamblea Nacional, se podrá establecer, modificar, exonerar o extinguir impuestos. Sólo por acto normativo de órgano competente se podrán establecer, modificar, exonerar y extinguir tasas y contribuciones. Las tasas y contribuciones especiales se crearán y regularán de acuerdo con la ley.*³⁵

Asimismo, es fundamental aclarar que el principio de Reserva Legal si bien se explica con el viejo y conocido aforismo jurídico “*Nullum Tributum sine lege*”³⁶ que resalta el principio de legalidad, por otro lado, también se encuentra vinculado a la legitimación misma que tiene el ejercicio de la Potestad Tributaria del Estado cuyo titular en ciertos casos excepcionales es el órgano Ejecutivo, pero que normalmente es ejercida por el Poder Legislativo.

Por otro lado, respecto del cumplimiento de la obligación tributaria, debemos señalar que en ocasiones se torna necesario utilizar la coacción como instrumento que permita cristalizar el ejercicio y fiel cumplimiento de los tributos. No en vano se afirma que solo a través de la sanción de leyes, (las cuales deben emanar necesariamente de los órganos depositarios de la voluntad general, cualquiera que sea su denominación y modo de funcionamiento), que se conseguirá un eficaz ejercicio de la facultad impositiva del Estado.

Nuestra Carta Magna en su artículo 84, respecto a este mismo principio señala:

Art. 84.- *La Asamblea Nacional y todo órgano con potestad normativa tendrá la obligación de adecuar, formal y materialmente, las leyes y demás normas jurídicas a los derechos previstos en la Constitución y los tratados internacionales y los que sean*

³⁵ Ibídem 18

³⁶ *La máxima latina nullum tributum sine legem determina que para que un tributo sea considerado como tal debe estar contenido en una ley, de lo contrario no es tributo. sólo a través de una norma jurídica con carácter de ley, se puede definir todos y cada uno de los elementos de la obligación tributaria, esto es, el hecho imponible, los sujetos obligados al pago, el sistema o la base para determinar el hecho imponible, la fecha de pago, las infracciones, sanciones y las exenciones, así como el órgano legalizado para recibir el pago de los tributos.* Citado en: Alías Cantón Manuel, “Los beneficios fiscales en el ámbito tributario local”. Edit. IN LUMINE SAPIENTA. Almería-España. Pp.121.

*necesarios para garantizar la dignidad del ser humano o de las comunidades, pueblos y nacionalidades...”*³⁷ De esta manera, observamos que el principio de reserva de ley no se limita exclusivamente a asegurar el ejercicio legislativo bajo parámetros de legalidad, sino que involucra el cumplimiento de varios deberes específicos por parte de los órganos que oscilan esta facultad que aseguren los derechos y garantías fundamentales.

Siguiendo nuestra legislación nacional, tenemos lo contenido en el artículo 120 numeral 7, el mismo que al referirse a las atribuciones y deberes del Poder Legislativo menciona la de: “*crear, modificar, ceder o suprimir tributos mediante ley...*”, razón por la cual ya podemos evidenciar a breves rasgos que si recogemos lo establecido en nuestro marco jurídico, las exenciones que regulan el impuesto ambiental a la contaminación vehicular, se encuentran fundamentadas en una base normativa débil y oscura como lo es la Ley de Fomento Ambiental y Optimización de los Ingresos del Estado.

Finalmente, podemos citar lo que señala el artículo 132 del mismo cuerpo legal, el cual hace referencia específica al principio de Reserva de ley señalando:

Art. 132. Se requerirá de ley para regular las siguientes materias:

3. Crear, modificar o suprimir tributos, sin menoscabo de las atribuciones que la Constitución confiere a los gobiernos autónomos descentralizados.

Respecto de la normativa citada, lo que se quiere precisar es que en caso que los gobiernos autónomos descentralizados (GADS) en legítimo uso de sus facultades expidan alguna disposición relacionada con el tema tributario, no necesariamente acaecerá en incompetencia. Lo importante es resaltar que siempre y cuando no se modifiquen los elementos esenciales estructurales del tributo mismo, otros “órganos delegados” podrán realizar alcances a la normativa, para su debida aplicación.

³⁷ Ibídem 25

Pero no se puede abusar de esta facultad delegativa, sino bajo criterios excepcionales, caso contrario se ocasionaría un estado de inseguridad jurídica. Un ejemplo de lo antes dicho, lo refleja el artículo 135 de nuestra Constitución, el mismo que determina claramente que la iniciativa de proyectos de ley en materia de impuestos será privativa de la Presidenta o el Presidente de la República, respectivamente.

Si nos remitimos a nuestro caso práctico de las exenciones al IACV, encontramos que se contraponen dos principios fundamentales: el de reserva de ley frente al de indelegabilidad. Por consiguiente, para comprobar la existencia de una antinomia normativa, sería conveniente revisar las normas que regulan la delegación administrativa.

De la noción anterior, tenemos lo que señala nuestro Código Tributario, el mismo que en su artículo 4 reza: *“...las leyes tributarias determinarán el objeto Imponible, los sujetos activo y pasivo, la cuantía del tributo o el modo de establecerla, las exenciones o deducciones; y, los reclamos o recursos que deben concederse.”*³⁸Dicho esto, considero que ya nos encontramos ante un inconveniente normativo en razón que algunas exenciones se hallan actualmente reguladas vía resolución, es decir, por un acto administrativo emitido por el Servicio de Rentas Internas.

1.3.3. Principio de Indelegabilidad.

En contraposición al principio universal de legalidad (el cual permite la delegación del ejercicio normativo en ciertos casos, siempre y cuando la facultad se encuentre enunciada en una norma jerárquicamente superior); por otro lado, existe el “impedimento expreso de delegación normativa” que se conoce como el principio de indelegabilidad. Este último establece principalmente, que algunas prerrogativas de carácter legislativo no pueden ser encomendadas a otro órgano, más aún en materia fiscal.

³⁸ Ibídem 17

La duplicidad que cumple el principio de reserva de ley, como instrumento para atribuir facultades exclusivas al órgano legislativo, y como eje fundamental que permite tutelar derechos fundamentales de los ciudadanos, hace que sea objeto de interpretaciones extensivas que suelen desvirtuar su sentido mismo.

Si efectuamos una interpretación literal de lo que versa en nuestra legislación ecuatoriana, la facultad de establecer gravámenes tributarios, es en principio de carácter indelegable, pues se configura como una prerrogativa privativa de la Asamblea Nacional (como órgano máximo de expresión de la soberanía), el normar en materia impositiva. Salvo las excepciones que señala nuestra Constitución 2008, en la que se dota al Presidente de la República, la atribución de legislar en materia tributaria, convirtiéndole en “colegislador”.

Acorde a la noción anterior, Vallejo Aristizábal, es claro al señalar que en nuestra legislación ecuatoriana vigente *“ningún otro órgano o autoridad puede ejercer esta potestad de imperio. Se puede decir, que nuestro sistema jurídico positivo otorga a las municipalidades la facultad legislativa, dentro del ámbito de su competencia y siempre limitado por las disposiciones legales y constitucionales, así lo establece el numeral 5 del artículo 264 de la Constitución.”*³⁹

Por otro lado, no es falaz afirmar que la facultad legislativa otorgada a los entes seccionales autónomos, por ejemplo, no es originaria sino derivada y, por tanto, no puede equipararse a la facultad inherente que tiene el Estado, ejercida a través del Poder Legislativo, en uso de su soberanía.

Es importante señalar que ésta delegación no puede sobrepasar los límites establecidos en la Constitución y la ley, caso contrario, se acometería en un estado de inseguridad jurídica y en un erróneo funcionamiento del sistema jurídico tributario.

39 Ibídem 22.

El Código Orgánico de Organización Territorial, Autonomía y Descentralización, que en adelante lo denominaremos “COOTAD”, en su artículo 7 se refiere a la facultad normativa en los siguientes términos:

“...para el pleno ejercicio de sus competencias y de las facultades que de manera concurrente podrán asumir, se reconoce a los consejos regionales y provinciales, concejos metropolitanos y municipales, la capacidad para dictar normas de carácter general, a través de ordenanzas, acuerdos y resoluciones, aplicables dentro de su circunscripción territorial.”

Por otra parte, y en relación a la facultad normativa en materia tributaria que tienen estos entes autónomos descentralizados, el artículo 186 del mismo cuerpo legal reza al tenor literal:

“...podrán crear, modificar, exonerar o suprimir mediante ordenanzas, tasas, tarifas y contribuciones especiales de mejoras generales o específicas, por el establecimiento o ampliación de servicios públicos que son de su responsabilidad, el uso de bienes o espacios públicos, y en razón de las obras que ejecuten dentro del ámbito de sus competencias y circunscripción, así como la regulación para la captación de las plusvalías.”⁴⁰

Asimismo, y en concordancia con la normativa antes citada, el numeral e) del artículo 55 del COOTAD, reitera la validez de esta prerrogativa, determinando como una de las competencias exclusivas que tienen los gobiernos autónomos descentralizados municipales la de *“crear, modificar, exonerar o suprimir mediante ordenanzas, tasas, tarifas y contribuciones especiales de mejoras”⁴¹*

Dicho esto, y respecto de la flexibilización que ha sufrido el principio de legalidad dentro de un esquema tributario, el profesor Troya Jaramillo, expresa:

⁴⁰ Ibídem 22.

⁴¹ Ibídem 22

“El principio de legalidad se ha atenuado y dulcificado. Ya no cabe, sin matizaciones, sostener el apotegma clásico de que no hay tributo sin ley. Los gobiernos seccionales provinciales y centrales del régimen seccional autónomo, premunidos de la autorización constitucional, mediante ordenanza, están en facultad de crear, modificar o suprimir tasas y contribuciones especiales de mejoras...”⁴²

Luego de este breve análisis, podemos concluir que nuestro ordenamiento jurídico, permitirá el ejercicio de facultad normativa de los entes autónomos, siempre y cuando, sea ejecutada bajo los parámetros establecidos por la Constitución y la ley. Dichas competencias específicas versarán y tendrán eficacia sobre materias determinadas, dentro de cierta circunscripción territorial y sobre casos concretos.

El profesor Benalcázar Guerrón, coincide con la idea precedente afirmando:

*“La potestad tributaria local, no obstante, tiene precisos límites que están establecidos por la Constitución y en la ley. En primer término, se circunscribe a las tasas y contribuciones especiales, **pero no se extiende a los impuestos, cuya creación se reserva exclusivamente al órgano legislativo.**”⁴³*

En nuestro caso concreto de las exenciones al IACV, la base legal de la “delegabilidad” está contenida en el artículo 8 de la Ley de Creación del Servicio de Rentas Internas que señala “...el Director General del SRI expedirá resoluciones de carácter general y obligatorio, tendientes a la correcta aplicación de normas legales y reglamentarias”, disposición que a primera vista parecería legítima puesto que se encuentra contenida en una ley ordinaria, pero que ha sido objeto de abuso por parte de la Administración.⁴⁴

42 Ibídem 22

43 Benalcázar Guerrón Juan Carlos, FORO Revista de Derecho No.13, UASB- Ecuador/CEN. Quito, 2010. Recuperado de: <http://repositorio.uasb.edu.ec/bitstream/10644/2892/1/04-Benalcazar.pdf>. Pp. 33.

44 Desde el año 2011, el Servicio de Rentas Internas, ha expedido 4 resoluciones regulando las exenciones al IACV, en dos de ellas ha modificado radicalmente el contenido y la naturaleza del procedimiento para aplicar las subvenciones, originando incertidumbre e inseguridad en el contribuyente obligado.

Finalmente, es imperativo resaltar el contenido del inciso final del mismo artículo que dictamina:

*“(...) para la vigencia de tales circulares o disposiciones, deberán ser publicadas en el Registro Oficial y **no podrán contrariar las leyes ni reglamentos....**”*⁴⁵Precepto jurídico que en el caso de las exenciones al IACV no refleja un estricto cumplimiento debido a la obscuridad normativa que presenta la Ley de Fomento Ambiental y Optimización de los ingresos del Estado y su Reglamento.

1.4. LAS EXONERACIONES EN LAS INSTITUCIONES DEL DERECHO TRIBUTARIO.

De manera general, la incursión tributaria se suscita cuando un hecho producto de la conducta humana social se encuentra dentro de un ámbito cubierto por la tributación y, por lo tanto, se cumplen los requisitos y parámetros que establece la ley en el hecho imponible.

A contrario sensu, el no intervencionismo se presenta cuando el hecho objeto de fiscalización no se encuentra dentro del campo de la regulación tributaria, reflejada a través de la facultad impositiva del Estado.

Según la doctrina tributaria, estamos hablando de una exclusión de objeto cuando al hecho fáctico le falta alguno de los elementos constitutivos que integran el hecho imponible, es decir, la ausencia de alguna de las condiciones que dan lugar al hecho imponible sujeto a imposición, sin que exista límite alguno en su alcance.

Por lo tanto, cuando se configura un acto que no reúne las características y los parámetros indicados como para ser objeto de la fiscalización, la norma legal no requiere excluirlo de manera expresa sino que lo hace del criterio que define el hecho imponible.

⁴⁵ Ley de Creación del Servicio de Rentas Internas del Ecuador. Recuperado de: <http://www.sri.gob.ec/>

A lo largo del tiempo la doctrina tributaria ha establecido, sin incurrir en error alguno, que el hecho imponible se compone por un elemento objetivo y otro subjetivo; el profesor Sainz de Bujanda⁴⁶ en una de sus obras citando el pensamiento de Giannini y Dino Jarach, expresa que el elemento objetivo es el hecho elegido por el legislador para someterlo a imposición, mientras que al hablar del elemento subjetivo que conforma el hecho generador, se refiere a la relación jurídica en la que se encuentra el sujeto pasivo de la obligación tributaria con el elemento objetivo de la misma. De esta manera, decimos pues que la exclusión de objeto opera con relación a cualquier de los dos elementos mencionados.

Una vez introducidos en el tema, es menester realizar ciertas precisiones respecto al ámbito de las exoneraciones tributarias que nos facilite entender el carácter teleológico que persigue nuestro estudio.

Dicho esto, tenemos que efectuar una primera diferenciación entre la exención y la sujeción, que se configura como otra institución tributaria con similares características a la primera pero que no podemos darle un trato indistinto.

Las exenciones tributarias esencialmente presuponen un interés público que se quiere tutelar, sacrificando el interés recaudatorio del impuesto por motivos expresamente señalados en la ley, mientras que en la otra arista, la no sujeción tributaria no reconoce interés alguno que el legislador haya tomado en consideración al momento de sancionarse la ley que establece el tributo, sino que se manifiesta cuando el sujeto pasivo no se encuentra inmiscuido en el hecho generador objeto de la obligación jurídica.

Cabe señalar que para poder analizar a profundidad a las exenciones o exoneraciones como instituciones mismas del Derecho Tributario, no podemos olvidar las nociones básicas que compone la relación jurídica tributaria, me refiero al hecho imponible, los sujetos intervinientes, la base imponible, etc., instituciones que configuran el ejercicio de la potestad tributaria y que permiten comprender como opera el precepto desgravatorio o el ejercicio dispensatorio que ofrece la legislación en ciertos casos, frente al ejercicio recaudatorio.

46 Sainz De Bujanda Francisco, “Análisis jurídico del hecho imponible”. Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública. 1965 -1966. Pp. 60, 61 y 62.

Como bien establece el tratadista Heller en su Obra “Incentivos Fiscales para el desarrollo industrial”, *“el más puro de los incentivos impositivos especiales es el otorgamiento de una exención completa o parcial de una serie de impuestos a contribuyentes seleccionados. La selectividad es característica de la exención”*⁴⁷ Sin embargo esta selectividad efectuada por el legislador no debe ser arbitraria y debe hallar un objetivo social que no minimice la eficacia del impuesto sino que justifique las condiciones diversas que tienen los sujetos contribuyentes. En nuestro caso concreto al tratarse de un impuesto ambiental, las exoneraciones deberían ser establecidas con sumo cuidado en virtud que podría desvirtuar el objetivo mismo del gravamen.

1.4.1. Naturaleza.

Para analizar la naturaleza misma de las exoneraciones, creo conveniente realizar una simple precisión formal respecto a la terminología que ha empleado la doctrina jurídica respecto de esta institución, que en varias ocasiones ha generado confusión entre los estudiosos, me refiero al término exoneración frente al de exención. Por esa razón, estableceremos un marco conceptual un poco más amplio que nos ayude a determinar con certeza que no se trata de dos instituciones independientes o distintas, sino de dos acepciones utilizadas para una misma figura jurídica.

Decimos pues, que tanto exención o exoneración son términos sinónimos dentro del marco teórico del Derecho Tributario en virtud que al hablar de exoneración nos referimos a un cultismo que proviene del latín “exonerare” que significa “descargar, librar a alguien de un peso, carga u obligación”; y en su defecto, al hablar de exención, que proviene del latín “exceptio” que significa eximir, salvar, liberar, estamos haciendo alusión a aquella *“ventaja fiscal de la que por ley se beneficia un contribuyente y en virtud de la cual es exonerado del pago total o parcial de un tributo.”*⁴⁸ Por tal motivo indudablemente se trata de la misma institución.

⁴⁷Heller Jack y Kauffman Kenneth, “Incentivos Fiscales para el Desarrollo Industrial”, Centro de Estudios Mentarios Latinoamericanos. México. 1965.

⁴⁸ Diccionario de la Real Academia de la Lengua Española. Recuperado de: <http://lema.rae.es/drae/?val=exencion>

Volviendo a nuestro tema central, muchos doctrinarios entre ellos Herrera Molina, han visto a la exención como un *“elemento codefinidor del hecho imponible en razón que coadyuva a una mejor definición del presupuesto del tributo y del deber de pago en que éste se resuelve”*⁴⁹, en la misma línea, tal como lo afirma Soler, *“es una modalidad del hecho imponible, en virtud que existen supuestos previstos en el hecho generador que dan lugar al nacimiento pleno de la obligación tributaria (supuestos gravados) y existen supuestos previstos en el hecho generador que dan lugar al no nacimiento pleno o parcial de la obligación tributaria (supuestos exentos).”*⁵⁰

Algunos tratadistas tributarios como Héctor Villegas, explican que las exenciones tributarias son *“los hechos o situaciones que enervan la eficacia generadora del hecho imponible”*.⁵¹

Por lo tanto, la exención de manera genérica siempre integrará el estudio del hecho imponible, contribuyendo a su mayor apreciación considerando preceptos axiológicos encaminados a la justicia. No olvidemos que si bien la exención tributaria se fundamenta o sienta su justificación en razones de política tributaria y política económica, siempre debe estar dentro del marco constitucional y legal, debido a que su aplicación indefectiblemente estará sujeta a los límites de la potestad tributaria que a fin de cuentas son los principios constitucionales.

1.4.2. Objetivos.

a) Beneficios e Incentivos Fiscales.

En sentido genérico, el beneficio fiscal es definido como *“aquella concesión de una medida proteccionista que, en materia tributaria, viene a ser un estímulo que se instrumenta a*

49 Herrera Molina, P. M: “La exención tributaria”. Edt. Colex, Madrid. 1990. En: Gracia Mozo Luchena, “La Relación Jurídica Tributaria: El Hecho Imponible. Recuperado de: <https://www.uclm.es/cief/Doctrina/relacion%20jcotribut.pdf>. Pp.15

50 Ibídem 33.

51 Héctor Villegas, Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario; Ediciones DePalma, Buenos Aires-Argentina. 1975

través de un mecanismo desgravatorio de un tributo”⁵² Por lo tanto, se procura incentivar una conducta concediendo un beneficio fiscal o a través de incentivos.

Herrera Molina, por su parte afirma que el beneficio fiscal es *“aquella exención fundada en principios ajenos a la capacidad contributiva con él se busca otorgar una ventaja económica”*, y al hablar de incentivos fiscales se refiere principalmente a *“aquellas exenciones configuradas de tal modo que estimulan la realización de determinada conducta, por lo tanto la ley persigue estimular que tal hecho se lleve a cabo”*⁵³ Por esa razón, las exoneraciones pueden ser vistas dentro de estas dos modalidades: como concesiones tributarias o como beneficios que establece el legislador, con el propósito de fomentar cierto comportamiento que asegure una correcta política tributaria bajo preceptos de equidad y justicia.

Los objetivos pueden responder a un carácter social-económico, que busca equilibrar la situaciones de los contribuyentes frente al cumplimiento de una obligación tributaria, se puede decir también, que busca fomentar ciertas conductas de los destinatarios del gravamen, como es el caso de los impuestos verdes, sin embargo como veremos en el desarrollo del problema, la errónea interpretación y la falta de criterio del legislador hace que se creen disposiciones tributarias de rango obligatorio que no cumplen con el objetivo planteado y que se convierten en normativa residual que no hace más que causar un desequilibrio en la situación económica de los sujetos pasivos, nublando su finalidad principal que a fin de cuentas es el sostenimiento del gasto público y la redistribución de la riqueza del Estado (impuestos de naturaleza recaudatoria) o, en su defecto, la disuasión y compensación, como es el caso de los impuestos ambientales.

1.4.3. Doctrina tributaria y desarrollo de las Exenciones.

La Doctrina, en busca de un concepto que recoja el sentido general de esta institución, establece que la exención es aquella *“bonificación fiscal por la que, en determinados casos observados por la ley, el sujeto pasivo se ve liberado del pago de parte o la totalidad de un impuesto. Debe diferenciarse de la no sujeción, pues en ésta no se ha realizado actividad*

⁵² Ibídem 22.

⁵³ Herrera Molina, P., “La Exención Tributaria”, Ed. Colex, Madrid. 1990. Pp. 57

alguna que sea considerada como imponible, mientras en aquélla, y en condiciones normales, existiría el deber de pagar el tributo. “⁵⁴

En consecuencia, al hablar de exención o exoneración tributaria existen dos posiciones doctrinales bien establecidas que vale la pena mencionar brevemente para esclarecer algunos elementos fundamentales.

La primera es la denominada tradicional, y observa a esta institución como “*un fenómeno opuesto al tributo, siendo la teoría jurídica de la exención el envés de la teoría jurídica del tributo.*”⁵⁵ La segunda corriente es una concepción moderna, que por otro lado define a la exención como “*una modalidad de tributación, una forma de ser del tributo.* “El profesor Sainz de Bujanda, partidario y defensor de la doctrina tradicional, afirma que la exención debe ser vista también como una “*técnica impositiva que puede afectar a todos los elementos estructurales de la relación tributaria y que, con relación a la carga que la aplicación normal del tributo trae consigo, se dirige a provocar un efecto desgravatorio, total o parcial, en beneficio de ciertas personas o respecto a determinados supuestos fácticos*”.⁵⁶

De lo anterior, podemos abstraer que las exenciones se configuran como beneficios que recaerán sobre ciertos hechos o sujetos intervinientes de la relación jurídica, sea de manera total o parcial que alivianan la carga impositiva determinada. Por lo tanto, estas normas de exención, en palabras del doctrinario tantas veces citado Sainz de Bujanda, constituyen preceptos que ostentan de una “*eficacia singular por el que se enerva, respecto a determinados sujetos, la eficacia constitutiva general de las normas ordenadoras del tributo*”⁵⁷ Es decir, esta dispensa de carácter tributario versará sobre ciertos sujetos y sobre ciertas situaciones específicas que dispondrá la norma jurídica.

Sintetizando esta misma concepción de la exención tributaria, concluimos que existe exención tributaria cuando una norma establece que una disposición tributaria no es aplicable

54 Diccionario Económico, “Exención Tributaria”, Recuperado de: <http://www.economia48.com/spa/d/exencion-tributaria/exencion-tributaria.htm>

55 Pensamiento de Fernando Sainz de Bujanda, en: “Teoría Jurídica de la Exención Tributaria”, recogido por: Diego Almeida Guzmán, “Curso de Legislación Tributaria Corporativa”, Una Aproximación Jurídico-Práctica, Primera Edición, Quito, Ecuador, 2001. Pp. 30.

56 Ibídem 53

57 Ibídem 53

a supuestos de hecho que realizan la hipótesis de dicha norma tributaria, o cuando impide que se deriven efectos jurídicos del mandato de esta norma tributaria para los sujetos fijados en la norma dispensatoria.

Los tratadistas, Lozano Serrano, Martín Queralt, Casado Ollero y Tejerizo López, por su parte han establecido verazmente en sus diversos tratados y obras en materia tributaria que la exención debe ser entendida como *“el efecto de ciertas normas en cuya virtud determinados supuestos incluidos en el ámbito del hecho imponible del tributo, no llegan, sin embargo, a producir las consecuencias jurídicas que derivan de éste y que se resumen en el nacimiento de la obligación tributaria”*.⁵⁸

Para el tratadista, Lozano Serrano *“no hay una norma tributaria que define el hecho imponible y le asocia unos efectos y una norma de exención que actúa en sentido contrario, impidiendo su nacimiento respecto de determinadas personas o impidiendo la aplicación de esta norma a supuestos incluidos en su ámbito. Se trataría más bien de una única norma que determina la sujeción al tributo cuando se realiza su presupuesto de hecho...”*⁵⁹

Los partidarios de la doctrina moderna, como bien señalamos observan a las exenciones como una modalidad de imposición, una forma de ser del tributo y no un fenómeno opuesto al mismo. Por lo tanto, *“la exención produce siempre un efecto desgravatorio total o parcial de la carga económica respecto de la aplicación normal del tributo, en beneficio de ciertas personas o respecto a determinados supuestos fácticos, y que además presupone la sujeción al tributo de las situaciones exentas”*.⁶⁰

La exención es una institución que puede influir y afectar a cualquiera de los elementos que componen la relación jurídica tributaria, es decir, puede recaer sobre los sujetos pasivos, a la base imponible o el supuesto de hecho, todo depende del tipo de impuesto objeto de la dispensa.

58 Jurisprudencia del Tribunal Constitucional, Cámara de Diputados de Chile, Consulta Legislativa: 800 64 66 50. Sentencia de 26-11-2007.

59 Ibídem 22.

60 Ibídem 22

1.4.4. Categorías o Clases de Exenciones.

Los expertos en el tema, han señalado dos categorías o tipos de exenciones, dentro del marco jurídico-tributario, en primer lugar las exenciones objetivas y en segundo lugar las subjetivas. Las primeras son aquellas que producen efectos desgravatorios ante situaciones determinadas. Las segundas por su parte, poseen vinculación directa con el sujeto pasivo interviniente de la relación jurídico tributaria, es decir, producen efectos sobre determinados sujetos.

En las exenciones objetivas a diferencia de las segundas, el supuesto exento forma parte del elemento objetivo del hecho imponible, es decir, *“la obligación tributaria no nace por la exclusión específica de la ley fiscal, a pesar de haberse verificado el hecho imponible, sino porque éste hecho ha sido configurado de tal manera por la norma legal que la modalidad específicamente excluida por la exención no genera la obligación tributaria; por lo tanto el proceso de integración entre el presupuesto de hecho y la exención objetiva produce el efecto desgravatorio”*⁶¹ Finalmente, parte de la Doctrina, determina también la existencia de una modalidad mixta, que recoge elementos de los dos tipos descritos anteriormente, se trata de un mecanismo impositivo mixto pero que se constituye en una modalidad de las exenciones objetivas, pues *se encarga de definir ciertos y determinados supuestos del hecho generador que dan lugar a la exención y asumen un hecho externo a dicho hecho generado denominado hecho legitimador, el mismo que una vez consumado e identificado en el hecho imponible, da lugar a la exención misma.*⁶²

El maestro José Carlos Bocchiardo⁶³ en relación al tema, señala que *“las exenciones son objetivas cuando tiene en cuenta el acto o la actividad, riqueza o beneficio gravado y son subjetivas cuando toman en consideración a determinadas personas físicas o jurídicas.”*

61 Ibídem 22.

62 Ibídem 57.

63 José Carlos Bocchiardo, “Derecho Tributario Sustantivo o Material”, en: “Tratado De Tributación”, dirigido por: García Belsunce Horacio A., Tomo I, Volumen 2, Editorial Astrea, Buenos Aires-Argentina. 2003, Pp. 164 en: Valarezo Guerrero Jorge Isaac, “La Exoneración Tributaria: ¿Un Privilegio o un derecho?”. Recuperado de: <http://repositorio.uasb.edu.ec/bitstream/10644/873/1/T432-MDE-Valarezo>. Pp.48 y ss.

De lo anterior, podemos verificar que son muchos los criterios que despeja la Doctrina para describir la estructura de las exenciones tributarias, sin embargo considerando la complejidad de esta institución y tomando el pensamiento del profesor Montero Taibel⁶⁴, a continuación realizaremos un breve repaso de las clases de exenciones que encontramos dentro de las instituciones del Derecho Tributario, desde un marco netamente jurídico:

i. De Derecho interno e internacional

Las exenciones de derecho interno son más numerosas que las segundas y su relevancia se centra en procurar acoplar la capacidad contributiva de los sujetos contribuyentes y los fines extra-fiscales del Estado, a las realidades económicas, sociales y políticas del país.

Las exenciones de derecho internacional, por su parte buscan establecer parámetros legales sobre la potestad tributaria de los estados, sobre todo en lo concerniente a la soberanía de cada país.

ii. Constitucionales y legales

Este criterio recogido por el tratadista Valarezo, se refiere a la fuente en que se establece la exoneración. Las primeras son establecidas y originadas por mandato de la Carta Magna. Las segundas por otra parte, encuentran su origen en normas creadas por el gobierno central cuya vigencia se sujeta a la temporalidad de la ley.

iii. Temporales y permanentes

Existen criterios que clasifican a estas dispensas acorde a su vigencia y a la duración del beneficio fiscal. Las primeras son aquellas en las que en la norma jurídica se ha establecido expresamente un tiempo determinado de aplicación de la misma. En el caso de las exenciones permanentes, la vigencia no fue establecida y perdura durante la vigencia de la ley que la formuló.

64 J. P. Montero Traibel, *Obra Citada*, Pp. 156 y ss. en: Valarezo Guerrero Jorge Isaac, “La Exoneración Tributaria: ¿Un privilegio o un derecho?”. Recuperado de: <http://repositorio.uasb.edu.ec/bitstream/10644/873/1/T432-MDE-Valarezo>. Pp.48 y ss.

iv. Totales y parciales

Una de las más interesantes clasificaciones que realiza el profesor Valarezo y la doctrina, es la que divide a las exenciones en totales y parciales. En el caso de las primeras la subvención opera respecto de toda la obligación tributaria, mientras que las exenciones parciales otorgan el beneficio de manera fragmentada, acorde a lo que la ley disponga, es decir, respecto solo de cierta parte de la obligación tributaria.

v. Condicionales y absolutas

Con respecto a las exenciones condicionales, decimos pues que son aquellas cuya obtención se encuentra vinculada al cumplimiento de ciertos parámetros o condiciones que se encuentran suspensas. Las exoneraciones absolutas por su parte no requieren del cumplimiento de ninguna condición sino que son aplicadas directamente.

vi. Generales y especiales

Las exenciones especiales tienen validez y aplicación solo para los tributos de cierta circunscripción, a gravámenes específicos. Por su parte las exenciones generales contemplan todos los tributos del Estado sin distinción.

1.5. Regulación Constitucional de las Exoneraciones tributarias en el Derecho Comparado.

Si nos centramos en lo que establece el Derecho Comparado respecto de las exenciones tributarias, no vamos a encontrar regulaciones totalmente disconformes puesto que esta institución es utilizada de manera general por todas las legislaciones del mundo, cada una dotándole del sentido de legalidad y delimitando las restricciones del caso, acorde a su sistema jurídico.

Como ya hemos mencionado durante todo nuestro estudio, las exoneraciones son finalmente *“una técnica de legislatura impositiva que impide total o parcialmente el nacimiento de la deuda tributaria que, por el acaecimiento del hecho imponible,*

correspondería pagar..."⁶⁵ Pero es cada legislación, que de acuerdo con su política fiscal, establece estas dispensas sobre determinados impuestos; comúnmente se suele imponer estas exenciones sobre el impuesto a la renta o sobre otros impuestos de naturaleza directa, que afecta directamente el patrimonio de los contribuyentes.

a) Derecho Mexicano

Por ejemplo dentro del Derecho Mexicano, respecto a la validez de las exenciones se establece que *"es constitucional la exención de impuestos cuando se establece considerando la situación objetiva de las personas exentas (no así cuando la exención se hace en atención a las características individuales de las personas, estimándose sus características personalísimas) sino en atención a la situación jurídica prevista en la ley, la cual contempla elementos objetivos para establecer excepciones en el pago de los impuestos..."*⁶⁶

La Constitución mexicana es clara al señalar:

*Art. 28 "En los Estados Unidos Mexicanos quedan prohibidos (as) las exenciones de impuestos en los términos y condiciones que fijan las leyes".*⁶⁷

Interpretándose en forma sistemática al artículo 28 del presente cuerpo normativo, se obtiene la conclusión que la prohibición expresa respecto a la exención de impuestos, debe ser entendida en el sentido de que ésta institución no opera legítimamente, cuando tiende a favorecer intereses de determinado grupo, y no cuando la exención se otorga considerando situaciones objetivas, que reflejan intereses sociales y económicos en favor de categorías de sujetos. Además que resalta el principio de reserva de ley ya estudiado a lo largo de nuestra investigación.

⁶⁵ Ibídem 59.

⁶⁶ Flores Zavala, Ernesto, Finanzas públicas mexicanas, México, Porrúa, 1955, p. 194.

⁶⁷ Constitución de los Estados Unidos Mexicanos. Recuperado de: <http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/1.pdf>

b) Derecho Chileno

El Derecho Tributario Chileno, al referirse a las exenciones, no efectúa alguna precisión sino solo se reitera el principio de reserva de ley al mencionar en su artículo 65 expresamente “*Corresponderá, asimismo, al Presidente de la República, la iniciativa exclusiva para:*

1. *Imponer, suprimir, reducir o condonar tributos de cualquier clase o naturaleza, establecer exenciones o modificar las existentes y determinar su forma, proporcionalidad o progresión...*⁶⁸

Actualmente, según indican los estudiosos expertos en el tema, el sistema tributario chileno está lleno de exenciones y tratamientos especiales que no tienen ningún sentido y son sólo el resultado de presiones.

Hay por ejemplo exenciones tributarias por razones geográficas para las regiones extremas, las cuales se han ido extendiendo en el tiempo; existen regímenes especiales para la minería y para los transportistas.

Existen por otro lado, disposiciones de carácter ambiental que no cumplen con criterios de eficacia normativa. Por citar algunos, el impuesto a los combustibles y el impuesto al tabaco que si bien se encasillan dentro de una categoría ambiental, solo cumplen una labor netamente recaudatoria.

c) Derecho Colombiano

Si revisamos al caso colombiano, que se asemeja mucho al ordenamiento jurídico tributario ecuatoriano, podemos encontrar en su Carta Suprema, en referencia a nuestro estudio de las exenciones evoca una prohibición que se centra en el alcance de las leyes:

Art. 294. *La ley no podrá conceder exenciones ni tratamientos preferenciales en relación con los tributos de propiedad de las entidades territoriales. Tampoco podrá imponer recargos*

68 Constitución Política de la República de Chile. Recuperado de: http://www.camara.cl/camara/media/docs/constitucion_politica.pdf

*sobre sus impuestos salvo lo dispuesto en el artículo 317.*⁶⁹El artículo 317 enuncia que los municipios podrán gravar la propiedad inmueble, el porcentaje del tributo recaudado por este concepto, será regulado por la ley, pero no deberá exceder del promedio de las sobretasas dirigidas a las entidades que controlan la conservación ambiental y los recursos renovables.

Por lo señalado es evidente que para la regulación de este tipo de instituciones es necesario tener sumo cuidado pues se debe procurar no incurrir en apreciaciones imparciales que puedan propender a la desigualdad en la imposición de la carga tributaria dentro del territorio. Se ensalza el principio de legalidad y el de reserva legal, cada legislación con sus diversos matices y modalidades, sin embargo cada uno coincidiendo en que esta disposición afecta de manera evidente la condición económica del conglomerado social y específicamente de los sujetos contribuyentes.

1.6. Potestad Tributaria y exoneraciones en la Legislación Ecuatoriana.

La legislación Constitucional ecuatoriana, al referirse a la estructura del sistema tributario expresa claramente:

Art. 300.- El régimen tributario se regirá por los principios de generalidad, progresividad, eficiencia, simplicidad administrativa, irretroactividad, equidad, transparencia y suficiencia recaudatoria. Se priorizarán los impuestos directos y progresivos.

*La política tributaria promoverá la redistribución y estimulará el empleo, la producción de bienes y servicios, y conductas ecológicas, sociales y económicas responsables.”*⁷⁰

Podemos realizar un análisis comparativo entre lo previsto en nuestra actual Carta Magna con lo determinado en la Constitución en relación al contenido normativo que recoge específicamente el artículo 256:

⁶⁹ Constitución Política de la República de Colombia. Recuperado de: <http://pdba.georgetown.edu/constitutions/colombia/col91.html>

⁷⁰ Ibídem 18

Art. 256.- *El régimen tributario se regulará por los principios básicos de igualdad, proporcionalidad y generalidad. Los tributos, además de ser medios para la obtención de recursos presupuestarios, servirán como instrumento de política económica general.*

Las leyes tributarias estimularán la inversión, la reinversión, el ahorro y su empleo para el desarrollo nacional. Procurarán una justa distribución de las rentas y de la riqueza entre todos los habitantes del país.”⁷¹

De texto constitucional transcrito podemos enunciar que ambas disposiciones difieren entre sí en primer lugar, debido a que la Constitución actual enfoca al régimen tributario no solo desde la perspectiva de la relación Estado y ciudadano, sino que incorpora los principios esenciales de la gestión de la administración tributaria y los relativos al sistema tributario.

De esta manera los principios que rigen el sistema tributario general no solo se entienden como la contrapartida de las garantías del contribuyente, sino como condiciones necesarias al Estado en su conjunto, para la aplicación de políticas integrales y universales que procuren como fines últimos la redistribución y generación de empleo, la producción de bienes y servicios, así como el fomento de conductas ecológicas, sociales y económicas responsables.

En su defecto, podemos señalar también que la Carta Suprema suscrita en Montecristi otorga exponencial importancia a la imposición directa y progresiva como elemento esencial de redistribución del ingreso, privilegiando este tipo de impuestos frente a los impuestos denominados proporcionales.

Por otro lado, nuestra legislación ecuatoriana actual señala expresamente el carácter teleológico de los tributos y de la actividad impositiva del Estado, específicamente en el artículo 6 del Código Tributario que señala “*los tributos, además de ser medios para recaudar ingresos públicos, servirán como instrumento de política económica general, estimulando la inversión, la reinversión, el ahorro y su destino hacia los fines productivos y*

⁷¹ Constitución de La República del Ecuador 1998. Corporación de Estudios y Publicaciones. 2004.

*de desarrollo nacional; atenderán a las exigencias de estabilidad y progreso sociales y procurarán una mejor distribución de la renta nacional.*⁷²

Al tenor de lo que dispone el Código Tributario en su artículo 31, podemos definir a la exoneración o exención como la “*exclusión o la dispensa legal de la obligación tributaria, establecida por razones de orden público, económico o social*”, asimismo nuestro texto legal se hace énfasis al principio constitucional de reserva de ley en virtud que menciona en su artículo siguiente que “sólo mediante disposición expresa de ley, se podrá establecer exenciones tributarias”. *En ellas se especificarán los requisitos para su reconocimiento o concesión a los beneficiarios, los tributos que comprenda, si es total o parcial, permanente o temporal.*”⁷³

Creo conveniente, mencionar las regulaciones más importantes que presenta nuestra legislación respecto a las reglas que deben cumplirse y respetarse para la debida aplicación de las exenciones de manera integral, esto se encuentra a partir del artículo y siguientes de nuestro Código Tributario vigente⁷⁴:

Art. 32.- Previsión en ley.- *Sólo mediante disposición expresa de ley, se podrá establecer exenciones tributarias. En ellas se especificarán los requisitos para su reconocimiento o concesión a los beneficiarios, los tributos que comprenda, si es total o parcial, permanente o temporal.*

El procedimiento que regula la obtención de las exenciones al IACV, actualmente se encuentra previsto en una resolución expedida por el Servicio de Rentas Internas, situación que desde una perspectiva objetiva y literal, ya atenta contra esta disposición expresa.

Art. 33.- Alcance de la exención.- *La exención sólo comprenderá los tributos que estuvieren vigentes a la fecha de la expedición de la ley. Por lo tanto, no se extenderá a los tributos que se instituyan con posterioridad a ella, salvo disposición expresa en contrario.*

⁷² Ibídem 17

⁷³ Ibídem 17.

⁷⁴ Ibídem 17

Art. 34.- Derogatoria o modificación.- *La exención, aun cuando hubiere sido concedida en atención a determinadas situaciones de hecho, podrá ser modificada o derogada por ley posterior. Sin embargo, la concedida por determinado plazo, subsistirá hasta su expiración.*

Asimismo, y acorde a los artículos citados, la derogatoria o modificación de una exención tributaria dentro de nuestra legislación señala que podrá ser modificada por ley posterior, en ningún momento dota de esta facultad modificatoria a otra normativa de menor rango legal como un reglamento o una resolución.

Dicho esto, y considerando lo señalado en el artículo 33 que habla sobre el alcance de las exenciones, resulta inexplicable que una resolución expedida por el Servicio de Rentas Internas ostente facultad legislativa extensiva, que le permita incluir una exención más al IACV, como es el caso de la reciente inclusión realizada en Mayo del 2014, de las personas adultas y adultos mayores.

El siguiente artículo es fundamental ya que define el marco general de nuestras exenciones:

Art. 35.- Exenciones generales.- *Dentro de los límites que establezca la ley y sin perjuicio de lo que se disponga en leyes orgánicas o especiales, en general están exentos exclusivamente del pago de impuestos, pero no de tasas ni de contribuciones especiales:*

- 1. El Estado, las municipalidades, los consejos provinciales, las entidades de derecho público, las empresas públicas constituidas al amparo de la Ley Orgánica de Empresas Públicas y las entidades de derecho privado con finalidad social o pública;*
- 2. Las instituciones del Estado, las municipalidades u otras entidades del gobierno seccional o local, constituidos con independencia administrativa y*

económica como entidades de derecho público o privado, para la prestación de servicios públicos;

- 3. Las empresas de economía mixta, en la parte que represente aportación del sector público;*
- 4. Las instituciones y asociaciones de carácter privado, de beneficencia o de educación, constituidas legalmente, siempre que sus bienes o ingresos se destinen a los mencionados fines y solamente en la parte que se invierta directamente en ellos;*
- 5. Las Naciones Unidas, la Organización de Estados Americanos y otros organismos internacionales, de los que forme parte el Ecuador, así como sus instituciones por los bienes que adquieran para su funcionamiento y en las operaciones de apoyo económico y desarrollo social; y,*
- 6. Bajo la condición de reciprocidad internacional:*
 - a. Los Estados extranjeros, por los bienes que posean en el país;*
 - b. Las empresas multinacionales, en la parte que corresponda a los aportes del sector público de los respectivos Estados; y*
 - c. Los representantes oficiales, agentes diplomáticos y consulares de naciones extranjeras, por sus impuestos personales y aduaneros, siempre que no provengan de actividades económicas desarrolladas en el país.*

Las exenciones generales de este artículo no serán aplicables al impuesto al valor agregado IVA e impuesto a los consumos especiales ICE.

Respecto a las prohibiciones, señala al tenor literal:

Art. 36.- Prohibiciones.-*Prohíbese a los beneficiarios de exenciones tributarias tomar a su cargo las obligaciones que para el sujeto pasivo establezca la ley; así como extender, en todo o en parte, el beneficio de exención en forma alguna a los sujetos no exentos.*

Cuando en actos o contratos intervengan de una parte beneficiarios de exención y de otra, sujetos no exentos, la obligación tributaria se causará únicamente en proporción a la parte o partes que no gozan de exención.

Es así como encontramos regulada esta institución dentro de nuestro ordenamiento jurídico. Dicho esto, es fundamental que consideremos todas estas disposiciones normativas previo nuestro examen de legalidad y de constitucionalidad.

Sin anticipar criterios subjetivos acerca de la regulación de las exenciones al IACV, ya hemos podido evidenciar algunas colisiones normativas entre las disposiciones jurídicas que delimitan este tema.

La indiscriminada expedición de resoluciones, se configura como un intento del Constituyente, por resarcir los profundos errores cometidos al formular y estructurar las bases legales y procedimentales del IACV. Proliferación normativa, que sin duda acarrea inseguridad jurídica dentro del sistema tributario ecuatoriano.

CAPÍTULO #2.

2.1. Interpretación Normativa-Tributaria de las exenciones.

Podemos afirmar que la interpretación como técnica jurídica se encamina principalmente a descubrir con precisión, el fin y el sentido mismo que persigue la norma, incluso en casos especiales como son las exoneraciones fiscales.

Se suele recurrir a la interpretación jurídica, cuando la norma redactada por el legislador no presenta claridad, es decir, cuando su contenido detenta ciertos vacíos que deben ser subsanados para asegurar el fiel entendimiento y posterior acatamiento dentro del conglomerado social.

En materia tributaria, este tema debe ser manejado con absoluta prudencia, si bien la rama tributaria merece un trato igualitario al de las demás ramas que componen el Derecho, los efectos jurídicos que involucra la aplicación de ésta, dentro de la política fiscal del Estado, hace que se resalte su importancia.

No es necesario iniciar un debate profundo acerca de cuál de los métodos jurídicos de interpretación constitucional sería conveniente emplear para obtener el sentido más apropiado de la norma, objeto de nuestro estudio. Tampoco, se configura imperativo el discutir si se debería aplicar un análisis restrictivo o extensivo de la disposición normativa.

Por lo tanto, el objetivo fundamental será descubrir el carácter teleológico de la disposición tributaria, que nos permita verificar la eficacia que tiene el precepto jurídico, en su campo de aplicación práctica. Como bien lo afirma el profesor Herrera Molina, *“la interpretación de las exenciones podrá conducir a un resultado extensivo, declarativo o restrictivo según coincidan o no el espíritu y las palabras de la ley...”*⁷⁵

Si nos remitimos al espíritu mismo de la ley, aplicando un criterio netamente literal o gramatical, nos encontramos ante una técnica de interpretación que no en todos los casos nos posibilitará visualizar la finalidad y el sentido del texto legal, esto en razón de la simplicidad

⁷⁵ Ibídem 33.

que la caracteriza y que en muchas ocasiones ha sido objeto de críticas por parte de la doctrina.

Por esa razón, algunos expertos en el tema han sido partidarios de recurrir a la interpretación extensiva, la cual pese a las críticas que comúnmente recibe por desvirtuar la literalidad de las disposiciones, se encarga de adecuar de manera más exacta y precisa, la letra de la norma a su sentido finalista.

Otro de los métodos de interpretación que se suele emplear en materia tributaria para determinar y esclarecer el contenido de una norma, es la analogía; instrumento de hermenéutica, que contiene elementos comunes al método extensivo pero que difiere en su naturaleza misma.

De lo enunciado anteriormente, el profesor Pablo Egas Reyes, expresa firmemente, *“...la interpretación extensiva, conceptualmente hablando, se diferencia de la analogía en que aquella opera directamente sobre un texto legal escrito, mientras que ésta es un método por medio del cual se colman vacíos legales.”*⁷⁶ Por lo tanto, mientras que en la interpretación extensiva se dotará de la máxima amplitud posible a cada una de las palabras que contiene la disposición, para dilucidar su sentido mismo; por el contrario, la analogía es aplicable cuando no existe ley escrita, es decir, en los casos de lagunas o vacíos normativos.

Dicho esto, el citado autor concluye respecto del uso de la analogía, *“no es viable utilizar éste método de interpretación, en situaciones de entendimiento del hecho generador de la obligación tributaria, entre otros tópicos, (por ejemplo, las exenciones), ya que se iría contra el principio de legalidad.”*⁷⁷

En base a este primer acercamiento podemos decir, que las exoneraciones tienen como finalidad *“producir un efecto desgravatorio en determinadas y precisas hipótesis comprendidas en el presupuesto de hecho de un precepto de sujeción tributaria (hecho*

⁷⁶Egas Reyes Pablo, “La Interpretación en Materia Tributaria”, FORO Revista de Derecho No. 3, UASB-Ecuador ICEN, Quito, 2004. Recuperado de: <http://repositorio.uasb.edu.ec/bitstream/10644/1608/1/RF-03-AV-Egas.pdf>. Pp.24

⁷⁷ Ibídem 74

imponible)”⁷⁸, por lo mismo, debe evitarse una interpretación analógica que abuse de sus características y determine el alcance de las mismas desvirtuando la finalidad del tributo.

Si bien no todas las normas expedidas por el legislativo, cumplirán a cabalidad con los parámetros de claridad que espera el constituyente, dando paso a una interpretación (si fuere necesario), por otro lado, es menester enfatizar que no se debe hacer uso indiscriminado de tal atribución, sobre todo si versa sobre elementos esenciales de la norma que puedan afectar su eficaz cumplimiento.

2.2. Validez y eficacia de las exenciones al IACV.

2.2.1. Objetivo y finalidad pública de la exoneración.

Las exoneraciones como hemos visto a lo largo de este estudio son disposiciones normativas cuyo efecto principal es la dispensa de la obligación tributaria para determinados contribuyentes, por diversos motivos que responden a un orden público, social y económico.

Si nos enfocamos directamente en las exoneraciones del Impuesto Ambiental a la Contaminación Vehicular, podemos establecer que la gran mayoría tiene su razón de ser en motivos de orden público, que se sostienen en principios constitucionales que buscan propender el justo equilibrio en las condiciones de los sujetos contribuyentes obligados.

Cabe mencionar que la naturaleza “ambiental”, del tributo en referencia, dota de fundamental importancia la consecución de su eficaz cumplimiento, constituyéndose de esta manera en una obligación que nos compete a todos los ciudadanos y ciudadanas, sin exclusión alguna, cuyo fundamento recae en el principio de igualdad y en los principios ambientales contenidos en la Constitución y en los tratados internacionales.

⁷⁸ Soler Oswaldo, Informe Jurídico “Alcances de la reciente regulación de la cuentas sueldo en el Impuesto Al Débito”, Recuperado de: http://www.soler.com.ar/2010/cuenta_sueldo_IDC.pdf. Buenos Aires- Argentina. 2010. Pp. 4

Por otro lado, no podemos olvidar que dentro del estado también existen ciertos sujetos o grupos de la población, que por su condición económica, no podrán soportar la carga tributaria, de la misma forma que los demás contribuyentes o que necesariamente deberán ser dispensados del gravamen establecido, todo esto, por razones de orden económico o social, cuya base legal es el principio de capacidad contributiva.

En los párrafos subsiguientes analizaremos brevemente cada una de las exoneraciones establecidas en la ley pertinente, que nos posibilite emitir un juicio objetivo sobre su contenido. Nos centraremos específicamente en la exención determinada en el numeral 4 del artículo innumerado de la Ley de Fomento Ambiental y Optimización de Ingresos del Estado, la cual desde una perspectiva legal, presenta mayores problemas.

A continuación observamos lo que reza la normativa:

Art...Exenciones.- Están exonerados del pago de este impuesto los siguientes vehículos motorizados de transporte terrestre:

1. Los vehículos de propiedad de las entidades del sector público, según la definición del artículo 225 de la Constitución de la República.
2. Los vehículos destinados al transporte público de pasajeros, que cuenten con el permiso para su operación, conforme lo determina la Ley Orgánica de Transporte Terrestre, Tránsito y Seguridad Vial.
3. Los vehículos de transporte escolar y taxis que cuenten con el permiso de operación comercial, conforme lo determina la Ley Orgánica de Transporte Terrestre, Tránsito y Seguridad Vial.
- 4. Los vehículos motorizados de transporte terrestre que estén directamente relacionados con la actividad productiva del contribuyente, conforme lo disponga el correspondiente Reglamento.**
5. Las ambulancias y hospitales rodantes.
6. Los vehículos considerados como clásicos, conforme los requisitos y condiciones que se dispongan en el correspondiente Reglamento.
7. Los vehículos eléctricos.
8. Los vehículos destinados para el uso y traslado de personas con discapacidad.

2.2.1.1. Breve Análisis jurídico.

- | |
|--|
| <p><i>1. Los vehículos de propiedad de las entidades del sector público según la definición del artículo 225 de la Constitución de la República.</i></p> |
|--|

Si consideramos el primer numeral que se refiere a los **vehículos de propiedad de las entidades del sector público**, que se encuentra taxativamente establecido en el artículo 225 de la Constitución, podemos verificar a primera vista, que esta exención, se encuentra correctamente definida, en virtud que estos vehículos pertenecen a instituciones, entidades, organismos o dependencias de la funciones del Estado, cuya gestión está encaminada a la prestación de servicios públicos o la realización de actividades económicas que procuran el bienestar general de la comunidad.

Por esta razón, resultaría ilógico que se someta bajo gravamen a estos vehículos específicamente, sobre todo porque la partida presupuestaria con la que instituciones realizan sus funciones, proviene justamente de las arcas fiscales que el Estado recauda vía impuestos.

Sin embargo esta exención no debe ser objeto de abusos, ni debería ser interpretada con amplitud, ya que se corre el riesgo de desvirtuar el sentido mismo de la dispensa legal.

En especial, por los múltiples casos en lo que se ha verificado previo a denuncias presentadas, que algunos miembros de dichas entidades públicas utilizan los vehículos por cuenta propia, para beneficio personal y no en ejercicio de sus funciones dentro de su competencia.

- | |
|---|
| <p><i>2. Los vehículos destinados al transporte público de pasajeros, que cuenten con el permiso para su operación, conforme lo determina la Ley Orgánica de Transporte Terrestre, Tránsito y Seguridad Vial;</i></p> |
|---|

- | |
|---|
| <p><i>3. Los vehículos de transporte escolar y taxis que cuenten con el permiso de operación comercial, conforme lo determina la Ley Orgánica de Transporte Terrestre, Tránsito y Seguridad Vial.</i></p> |
|---|

Por otro lado, si tomamos en cuenta los numerales segundo y tercero del artículo innumerado, nos encontramos ante una exención dirigida a **vehículos de transporte público de pasajeros, escolar o de taxis que cuenten con el permiso de operación respectivo**, disposición que en un primer momento está bien argumentada, al tratarse de vehículos utilizados para el transporte público (en el caso de los buses de transporte terrestre de pasajeros), pero que en el caso de buses escolares y taxis, se configuran como vehículos particulares de carácter privado, que ya no pueden ser tomados como instrumentos públicos de uso común.

Además, que no es incorrecto afirmar que precisamente los buses y taxis, son los vehículos que más combustible consumen por la actividad productiva que desarrollan, y se configuran como los vehículos que más contaminan provocando daños ambientales y enfermedades muy graves que afectan la salud de las personas.

De lo anterior y desde una perspectiva empírica, podemos percatarnos diariamente de las emisiones provenientes de estos vehículos, en un simple ejercicio de observación.

Asimismo se puede evidenciar, que existen buses y automotores en circulación con menos del 50 % de la capacidad de ocupación de pasajeros, e incluso algunos vehículos que no registran pasajero alguno. Dicho esto, podemos concluir que no existe un control pertinente que evite este tipo de escenarios, además se evidencia la carente cultura de ocupación que tienen nuestros transportistas, lo cual nos impide optimizar nuestros recursos y cuidar el medioambiente.

Sin duda, es un tema que se podría discutir y debatir ampliamente, pero que en el análisis de nuestro caso específico no requiere profundización alguna. Lo importante es comprender que desde un marco jurídico las exoneraciones no deben afectar la esencia misma del gravamen y deberían ser aplicados en procura de conseguir los objetivos principales que persigue el impuesto.

En el caso de los **buses escolares**, demasiado rígido resultaría determinar que éstos no prestan servicio alguno para la comunidad, como para ser objeto del desgravamen.

Es evidente que estos vehículos están desarrollando actividades que contribuyen con conglomerado social y con la comunidad perteneciente a los establecimientos educativos, por ejemplo, por esa razón, en última instancia, dichos vehículos si se encontrarían debidamente eximidos de cumplir con el tributo. Sin embargo, esta dispensa debería efectuarse, bajo parámetros de control y aplicando políticas de ocupación y eficiencia.

Los **taxis y camionetas**, por su parte, son medios de transporte totalmente necesarios en toda sociedad, como instrumentos que ayudan a movilizarse a las personas que no poseen vehículos, además de constituirse en una fuente de trabajo. Pero, desde un marco jurídicamente ambiental, el exonerar a estos usuarios de carácter privado, contrapone la finalidad misma que persigue el impuesto ambiental como tal que es proteger el medio ambiente y la salud de las personas.

<p><i>5. Las ambulancias y hospitales rodantes.</i></p>

Al hablar de las últimas exenciones, que se refieren a **vehículos destinados a utilizarse como ambulancia u hospitales rodantes**, considero que se encuentra bien motivada la imposición de la exención, en razón que en el primer caso éstos vehículos pertenecen a un servicio público o privado, pero que por su naturaleza y las actividades que desarrolla, siempre beneficiará a toda la colectividad en los casos de situaciones emergentes y relacionados a la salud de las personas. Pero debe efectuarse igualmente bajo una fiscalización continua.

<p><i>6. Los vehículos considerados como clásicos, conforme los requisitos y condiciones que se dispongan en el correspondiente Reglamento.</i></p>

Acerca de la exención para **autos clásicos**, estamos refiriéndonos a vehículos que representan una mínima parte del parque automotor y que por su antigüedad y composición se encuentran sujetos a otras disposiciones que limitan la utilización de los mismos.

Como en el caso de la ciudad de Quito en donde se rige la normativa establecida en la Ordenanza Metropolitana 0213 art. II 377 inciso 16, que determina al tenor literal que “*estos vehículos no pueden circular libremente en el Distrito Metropolitano, a excepción de los*

*traslados a ferias y competencias, en plataformas.”*⁷⁹, Por lo expuesto, resulta lógico que no estén sujetos a este impuesto.

Debemos mencionar en este punto, acerca de la existencia de un vacío legal evidente en la norma, debido a que según reza el numeral sexto de la Ley de Fomento Ambiental, la exención está redactada de la siguiente manera:

“los vehículos considerados como clásicos, conforme los requisitos y condiciones que se dispongan en el correspondiente Reglamento”.

De lo enunciado, tenemos que en el REGLAMENTO A LEY AMBIENTAL Y OPTIMIZACION DE INGRESOS DEL ESTADO, publicado mediante Decreto Ejecutivo 987 y promulgado en el Registro Oficial Suplemento 608 del 30 de diciembre del 2011, **no se regula ni se menciona absolutamente nada respecto al tema de los vehículos considerados como clásicos.** lo cual resulta totalmente confuso y genera inseguridad jurídica.

<i>7. Los vehículos eléctricos.</i>
--

En cuanto a los **vehículos eléctricos**, que contiene la exención del numeral 7, es evidente, que para que resulte eficaz la norma jurídica, se debería eliminar el Impuesto al Valor Agregado (IVA) y el Impuesto a los Consumos Especiales (ICE) que gravan **los vehículos híbridos y eléctricos**, porque estos indudablemente encarecen el costo del automotor con estas características (más amigables con el ambiente) lo cual impide que las sujetos contribuyentes opten por esta alternativa. En especial, debido a que la población con una condición económica media y baja, no ostentan posibilidad alguna de adquirir este tipo de vehículos de precios exorbitantes y objeto de aranceles elevados.

De esta forma, se evidencia que esta normativa del IACV, solo está encaminada para los pequeños grupos que ostentan gran condición económica. Recordemos que una de las

⁷⁹ Secretaría de la Movilidad, Recuperado de: <http://www.quito.gob.ec/secretarias/secretaria-de-movilidad>. 2014

finalidades que persigue las exenciones es precisamente que se adopte el uso alternativo de combustible o que se opte por vehículos impulsados por electricidad que procuren evitar en lo posible emisiones de CO2. Lamentablemente con esta regulación observamos que se está causando el efecto contrario.

8. Los vehículos destinados para el uso y traslado de personas con discapacidad.

Si nos referimos, a la exención encaminada **a los vehículos destinados para el uso y traslado de personas con discapacidad**, me parece que se encuentra correctamente encaminada la dispensa, ya que está dirigida hacia uno de los grupos de atención prioritaria que ampara la Constitución en el artículo 35, en concordancia con los artículos 46, 47 y 48 del mismo cuerpo legal, que establecen los derechos y las políticas públicas dirigidas a este grupo específico.

Por otro lado, desde un marco económico el sustento del núcleo familiar que tiene una persona con discapacidad representa en la mayoría de los casos considerables gastos para tratar la enfermedad y para la realización de tratamientos que le permitan tener una vida normal. En base a lo anterior, considero acertado que se les conceda a este grupo esta exención.

Si nos remitimos a lo que registra el Consejo Nacional de Discapacidades “CONADIS”, en el Ecuador existen aproximadamente 361.511 personas mayores con discapacidad en Ecuador de los cuales podrían acceder a tener un automotor, esto representa 2.26% de la población ecuatoriana. Considerando que es una población pequeña, pero que a fin de cuentas hace uso de vehículos con altas emisiones, creo que además de la exención se debería incentivar a través de Políticas Públicas, la compra de vehículos amigables con el medioambiente.

4. Los vehículos motorizados de transporte terrestre que estén directamente relacionados con la actividad productiva del contribuyente, conforme lo disponga el correspondiente Reglamento.

Finalmente, y al referirnos al objeto principal de nuestro estudio, es decir, el numeral cuarto referente a **“los vehículos motorizados de transporte terrestre que estén directamente relacionados con la actividad productiva del contribuyente...”**, nos enfrentamos a un serio problema de motivación, no solo por los inconvenientes formales que presenta sino por la amplitud del hecho generador de esta exención. Pese a que ha sido regulado y enmendado con posterioridad mediante algunas resoluciones expedidas por el Servicio de Rentas Internas, aun así, no cumple con los parámetros que pueda justificar su determinación dentro de un marco jurídico tributario razonable. El desarrollo de esta antinomia, la analizaremos en el tercer capítulo dedicado al estudio profundo de las colisiones normativas.

Solo nos queda mencionar brevemente, cuáles fueron los motivos específicos que el gobierno central planteó para que se justifique la creación de este Impuesto Ambiental a la Contaminación Vehicular y de las exenciones respectivamente.

Según establecen los considerandos de la Ley de Fomento Ambiental y Optimización de los Ingresos del Estado, publicado en el Registro Oficial 583 del 24 de Noviembre del año 2011,los motivos y objetivos,⁸⁰que persigue en teoría esta regulación son los siguientes:

Considerando:

- | |
|--|
| <ul style="list-style-type: none"> ▪ <i>La sociedad debe avanzar hacia un sistema de producción eficiente que garantice no solo la rentabilidad financiera de las empresas, sino, además, el beneficio social que se concrete en la elevación de la calidad de vida de los ciudadanos.</i> |
| <ul style="list-style-type: none"> ▪ <i>La contaminación ambiental no debe ser una preocupación solamente de los ambientalistas, pues sus consecuencias afectan directamente a la salud de las personas, con el consiguiente efecto en las finanzas personales y en los esfuerzos adicionales que debe hacer el Estado para garantizar la salud de toda la población.</i> |
| <ul style="list-style-type: none"> ▪ <i>La actividad humana, tiende a generar impactos negativos al ambiente, que deben ser minimizados o mitigados, fomentando cambios en los comportamientos humanos que tiendan a minimizar las presiones de contaminación al ambiente.</i> |
| <ul style="list-style-type: none"> ▪ <i>Todos los ciudadanos, sin excepción alguna tienen responsabilidad ambiental y que las</i> |

80 Motivos y Considerandos, Ley de Fomento Ambiental y Optimización de Ingresos del Estado. Registro Oficial Suplemento 608 del 30 de diciembre del 2011.

<i>empresas deben contribuir con procesos de producción más limpios. Es necesario contar con las motivaciones necesarias para que sus hábitos de consumo sean más amigables desde el punto de vista ambiental.</i>
<ul style="list-style-type: none"> ▪ <i>El denominado “círculo ambiental” sólo se cerrará cuando los ciudadanos comprendan que el ciclo no termina cuando se consume un bien, sino cuando los desechos que de éste se desprendan tengan un fin ambientalmente deseable.</i>
<ul style="list-style-type: none"> ▪ <i>El objetivo principal, es desincentivar las prácticas más contaminantes, en aplicación del principio base medioambiental: “quien contamina, paga”.</i>
<ul style="list-style-type: none"> ▪ <i>Las finalidades de los tributos no sólo son de recaudación para ingresos del Estado, sino que deben generar incentivos para lograr que los ecuatorianos y ecuatorianas tengan unas conductas ecológicas, sociales y económicas responsables.</i>
<ul style="list-style-type: none"> ▪ <i>Principalmente, dos son los objetivos que tiene el Estado con sus ciudadanos:</i> <ul style="list-style-type: none"> ○ <i>El primero se centra en el reconocimiento del derecho a vivir en un ambiente sano y ecológicamente equilibrado, que garantice la sostenibilidad y el buen vivir, traducido en el <i>sumak kawsay</i>.</i> ○ <i>Promover el bien común y anteponer el interés general al interés particular, conforme al buen vivir, así como también el respeto a la naturaleza y preservar un ambiente sano.</i>

Una vez expuestos a manera de síntesis, cada una de las motivaciones que se consideraron para justificar la imposición del presente impuesto a la contaminación vehicular, podemos precisar que si bien la normativa propuesta busca una serie de objetivos que puedan realzar la finalidad ambiental de nuestros tributos (por sobre los fines económicos recaudatorios) y se incentiven conductas ecológicas en los ciudadanos; desde un plano estrictamente práctico, todas las intenciones han quedado impregnadas en el texto de la ley.

Desde un ámbito práctico, cada una de las aspiraciones se ha reducido a meras expectativas y no han logrado consolidar una escala de aplicación que justifique la imposición de este gravamen. Más aún, si se trata de un impuesto que grava a la propiedad de los vehículos y que puede ser objeto de doble imposición tributaria en nuestro país.

No podemos olvidar, que el dotarle de naturaleza “ambiental” al impuesto estudiado, hace que sus parámetros de cumplimiento y eficiencia sean más rigurosos de lo normal.

A continuación analizaremos desde una perspectiva ambiental los elementos principales que debería contener un tributo de esta categoría, que nos permita definir si el impuesto ambiental a la contaminación vehicular y sus exenciones se encuentran formulados correctamente.

2.3. Eficacia de la norma tributaria en Gestión Ambiental.

Indiscutiblemente la intervención del Estado desde una perspectiva económica- social, en las últimas décadas ha enfatizado la regulación ambiental, debido a que las actividades del hombre han ocasionado un evidente deterioro ecológico, que no han tenido regulación por parte de la Administración y que por ende hoy en día se encuentran sujetas de gravamen.

El principio “quien contamina paga”, conjuntamente con el de “cautela” y el de “acción preventiva ambiental”, se constituyen en los ejes que rigen la gestión tributaria en materia ecológica.

Los impuestos ambientales pueden contribuir a corregir las distorsiones que introducen las externalidades negativas adheridas al daño del medio ambiente para una eficiente asignación de recursos. Así, en un primer vistazo, se podría pensar que ellos son un instrumento insustituible para corregir las externalidades producto de la actividad productiva, sin embargo cabe formularnos: ¿Qué parámetros deberían seguirse para que puedan alcanzar la categoría de impuestos ambientales y en qué medida resultan eficaces para la consecución de sus objetivos?

En un primer momento, podemos establecer que su estructura no responde al principio de capacidad económica sino a un fin del ordenamiento mismo: la protección del medio ambiente, el cual debe estar presente obligatoriamente dentro de su configuración, es decir, fiscalización y control de proporcionalidad, límites, etc.

Cabe recalcar que no es necesariamente un impuesto sin recaudación, ya que la obtención de ingresos puede ser un fin accesorio al impuesto ambiental. Repasaremos brevemente algunos conceptos básicos que nos ayuden a definir si el IACV es un impuesto

eficiente desde un marco tributario-ambiental y si las exoneraciones determinadas en efecto se encuentran correctamente formuladas.

2.3.1. Concepto General⁸¹

Podemos referirnos genéricamente a estos impuestos como *“aquellas prestaciones pecuniarias que el Estado, u otro ente público, exige al sujeto pasivo en uso del poder que le atribuye el ordenamiento jurídico, y cuyo objetivo es la protección y mejora del medio ambiente.”*⁸²

La aplicación de los tributos ecológicos o ambientales constituye un medio simple y directo de atribuir un precio a la utilización de los bienes ambientales, persiguiendo la finalidad principal de obligar a los usuarios de los mismos a internalizar los costes que ello representa.

Otra de las finalidades principales es sin duda, incentivar los cambios en los comportamientos de los agentes económicos implicados hacia un mayor cuidado del entorno y, por otra parte, obtener ingresos para la protección y restauración medioambiental. Aspectos que justifican el uso de este instrumento y se conciben como una finalidad recaudatoria y una finalidad disuasoria.

2.3.2. Naturaleza.

Los tributos ecológicos, ambientales o también denominados como impuestos "verdes", *comprenden figuras fiscales muy heterogéneas, que se aplican a ámbitos también muy diversos, y que, de acuerdo con la Agencia Europea de Medio Ambiente*⁸³ pueden englobarse, según cuál sea su finalidad preponderante, en dos modalidades fundamentales e imperantes:

81 Montero Soler Alberto, “Los tributos ecológicos, su tratamiento en Cuba”, Revista OIDLES – Vol. 5, Nº 10. 2011, <http://www.eumed.net/rev/oidles/10/ppgf.htm>

82 Instrumentos Económicos En La Política Ambiental. Recuperado de: http://www.cipma.cl/web/200.75.6.169/RAD/1997/3_Kaufmann.pdf Acceso: (22-10-2014)

83 Informe del año 2000 sobre los Impuestos Ambientales. Recuperado de: http://www.oecd.org/eco/surveys/Colombia_Overview_ESP%20NEW.pdf

A. Tributos Redistributivos.⁸⁴- Aquellos que han sido los primeros en implementarse con el objetivo de financiar la protección ambiental mediante la recuperación de los costes públicos ocasionados por sujeto contaminante.

B. Tributos Incentivadores⁸⁵.- Aquellos que se establecen con la intención única de mejorar el comportamiento ambiental de los productores y consumidores y sin ninguna intención de obtener rendimientos.

Por esa razón, podemos decir que los productos o actividades contaminantes o perjudiciales para el medio ambiente, se establecen con la finalidad fundamental de aumentar la recaudación por esta vía pero para corregir la externalidad inmediatamente luego de la recaudación, sin embargo muchos países han cometido el error (incluido el Ecuador), respecto de la finalidad esencial que persiguen estos impuestos, y lo asimilan a unos impuestos ambientales de finalidad fiscal.

2.3.3. Características de Tributos con fines medioambientales.

Podemos plantear que los tributos de forma general presentan las siguientes características:

- a) El tributo grava una determinada manifestación de capacidad económica.*
- b) El tributo es el típico exponente de los ingresos de derecho público.*
- c) El tributo normalmente consiste en el pago de dinero, aunque a veces puede consistir en entregar determinados bienes de naturaleza, no dinero.*
- d) El tributo no es la sanción de un ilícito, porque el tributo tiene unos fines propios, que son la obtención de ingresos o la consecución de determinados objetivos de política*

⁸⁴ Ibídem 74

⁸⁵ Ibídem 74

económica. Sólo en casos muy excepcionales una sanción puede conllevar el pago de un tributo

- e) El tributo no tiene alcance confiscatorio.*
- f) El tributo se aplica como si fuese un derecho de crédito y una correlativa velación. Ahora bien, el crédito tributario tiene régimen excepcional de garantías.*
- g) El tributo tiene como finalidad esencial financiar el gasto público, aunque puede dirigirse también a otros objetivos públicos. Por ejemplo propiciar una política de creación de empleo fomentando determinadas actividades.⁸⁶*

De la noción anterior, es importante mencionar que para que un tributo tenga propiamente un fin medioambiental será preciso que cumpliera, al menos, dos condiciones:

- 1) Que su recaudación se afectara a un programa de gastos específicamente relacionados con el medio ambiente.
- 2) Que el tributo tenga, en aquellos supuestos en que grave una actividad nociva, un fin disuasorio.

Efectivamente, es esencial no perder de vista que el recaudatorio no es el fin último del tributo medioambiental, sin perjuicio de la utilidad que pueda dársele a tal recaudación, lo esencial es que esté implícita esta finalidad caso contrario sería un impuesto más al consumo.

La Doctrina señala que lo decisivo del tributo medioambiental debe ser su capacidad de intervención como elemento activo al servicio de la prestación del medio ambiente, lo que nos llevaría a afirmar que el mejor tributo medioambiental es el que no recauda, pero evita una actuación contraria a los principios ecológicos.

Justamente en este sentido, es que toma importancia el esencial principio comunitario "el que contamina paga ", dado que, si el tributo no logra cumplir su finalidad disuasoria y reparatoria, pasará a convertirse simplemente en un mayor coste para quien contamina, con el efecto contraproducente de impedir determinadas acciones solo al sector de la población que

⁸⁶ Ibídem 74

carecen de capacidad económica suficiente para asumir estos gravámenes, lo cual va en contra de los principios fundamentales señalados en las constituciones y en los Instrumentos Internacionales en lo relativo a la igualdad y a la equidad.

2.3.4. Carácter Fundamental de los Impuestos Ambientales

Desde una postura económica- política estos impuestos resultan eficientes para resolver algunos problemas ambientales, solo si responden al principio de “quien contamina, paga” y, en el contexto europeo, son más fáciles de aplicar que los permisos de emisión negociables que manejan países como Colombia.

El tratadista Borrero respecto al tema establece que *“el objetivo principal del tributo ambiental es financiar el gasto público en prevención, corrección y restauración de los daños ambientales mediante una distribución equitativa de las cargas.”*⁸⁷ Asimismo, *varios análisis económicos han determinado que además de recaudar recursos para eliminar los residuos o evitar que se produzcan, el impuesto ecológico es un incentivo para introducir nuevas técnicas productivas menos intensivas en el uso de insumos contaminantes.*⁸⁸ Por lo tanto, si bien el fin disuasivo es uno de los ejes principales que persigue el impuesto ambiental, no se puede dejar de lado el fin reparatorio o compensatorio que en realidad es el que desde una escala objetiva contribuirá en cierto modo a resarcir el daño ambiental.

Esto se puede lograr financiando programas de concientización, impulsando la reforestación y coadyuvando a que de alguna manera se repare el daño ambiental, de no ser así el caso simplemente se está convirtiendo en un impuesto más de carácter netamente recaudatorio.

87 Borrero Moro, “Los tributos ecológicos, su tratamiento en Cuba”, Revista OIDLES – Vol. 5, Nº 10. 2011, <http://www.eumed.net/rev/oidles/10/ppgf.htm>. 1999. Pp.52

88 En los países de la Unión Europea por ejemplo, el 10% de la carga fiscal recae sobre el uso de los recursos naturales, mientras que la presión fiscal sobre el trabajo se eleva al 50%. Así, el sistema productivo utiliza más recursos naturales que recursos humanos; de modo que las políticas actuales nutren el desempleo. Noción tomada de “Tributos Ambientales”. Recuperado de: <http://www.redalyc.org/pdf/419/41901515.pdf> Acceso: (16-08-2014)

2.4. Eficacia del Impuesto Ambiental.

En referencia a la eficacia ambiental, acorde a lo que establecen los organismos internacionales⁸⁹, se considera que un impuesto tiene carácter medioambiental si su base imponible produce manifiestamente efectos positivos en el medio ambiente.

No obstante, se podría considerar medio ambiental todo impuesto que provocara en el medio ambiente efectos que aunque menos latentes fuesen evidentemente positivos. Por lo general, corresponde a los Estados miembros demostrar las consecuencias medioambiental que estimen pueden provocar el gravamen impuesto.

Por lo tanto, podemos concluir que para que se configuren como tales deben cumplir con los requisitos establecidos en los instrumentos internacionales, y sobre todo que éstos específicamente sean creados para incentivar comportamientos más respetuosos con el medio ambiente.

No es restrictiva la interpretación efectuada, pues también estamos hablando de un impuesto jurídico, ambientalmente válido, cuando los impuestos ambientales ejercen eficazmente su función, esto es, además de contrarrestar la contaminación causada, el incentivar su eliminación o reducción hasta niveles considerados tolerables.

En el siguiente capítulo desarrollaremos el análisis de nuestra norma tributaria, es decir, de las exenciones al IACV que se encuentra regulada originalmente en la Ley de Fomento Ambiental pero que ha sido modificada por algunas resoluciones expedidas por la Administración, en este caso, el Servicio de Rentas Internas.

Norma tributaria, que sin duda ha generado incertidumbre e inseguridad dentro de la población contribuyente. En los siguientes párrafos trataremos de vislumbrar si la regulación de las exenciones es legal, considerando preceptos ambientales, constitucionales y tributarios.

⁸⁹ Acorde a la Comisión Europea (COMO), en su Informe sobre: "Impuestos y gravámenes ambientales en el mercado único". 1997. Recuperado de: <http://eurlex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=COM:1997:0009:FIN:ES:PDF>

CAPÍTULO #3

3.1. Análisis Legal de la norma tributaria: IACV.

La presente regulación presenta una serie de falencias y lagunas jurídicas, que nos impiden comprender claramente los objetivos del impuesto, la funcionalidad, el carácter procedimental y la eficacia práctica que debería caracterizar a un gravamen tan fundamental como este.

No es nuevo afirmar, que en la legislación ecuatoriana nos encontremos con regulaciones de este tipo. Se ha constituido en una práctica cotidiana, que nuestros legisladores elaboren leyes contradictorias, formuladas con brevedad y sin cumplir con los parámetros necesarios para dotarlas de precisión formal y material.

Al hablar del proceso de elaboración normativa, la Doctrina de manera general ha señalado algunos requisitos que debe contener toda norma jurídica, para lo cual nos remitiremos a lo que establece el profesor Kelsen, el mismo, que en uno de sus diversos tratados afirma que solo se puede hablar de una norma jurídica válida dentro de un sistema legal válido y aceptado por el conglomerado social.

Por lo tanto, para determinar si la norma que regula las exoneraciones del impuesto ambiental a la contaminación vehicular, es válida, debemos considerar tres particularidades esenciales: *“en primer lugar, que una norma sea válida significa que existe y pertenece a un sistema jurídico particular. En segundo lugar, la validez de las normas depende de un criterio formal (no material) de tipo procedimental y, en tercer lugar, la validez de un sistema jurídico significa que los individuos se encuentran sujetos a las órdenes y mandatos que las normas de este sistema les imponen”*⁹⁰. Sin embargo, es necesario diferenciar entre el deber jurídico de cumplir con lo establecido en la norma, y su validez en sentido estricto dentro del ordenamiento jurídico. Esto es, la obligatoriedad de la norma hace referencia a su naturaleza misma vinculante, es decir “el ser” normativo; mientras que la validez de una norma, adquiere

⁹⁰ García Holgado Benjamín, “Validez, Eficacia y la Norma Hipotética Fundamental en el pensamiento de Hans Kelsen”. Revista Electrónica del Instituto de Investigaciones "Ambrosio L. Gioja". Año V, Número: Especial, 2011. Recuperado de: http://www.derecho.uba.ar/revistagioja/articulos/R000E01A005_0050_p-d-politica-y-filosofia.pdf

firmeza cuando es efectivamente cumplida y acatada por los miembros del conglomerado social.

En referencia a la validez normativa, el maestro Bobbio conjuntamente con Kelsen, sostienen que una norma cumple con los preceptos de eficacia y validez dentro de un ordenamiento jurídico, si reúne los requisitos básicos de legitimidad y obligatoriedad dentro del conglomerado social. Como bien sabemos existen normas jurídicas que no son efectivamente aplicables, pero no por ello se puede afirmar que su ineficacia derive en invalidez. Por lo tanto, validez y eficacia son nociones conceptuales separadas e independientes.

Si nos referimos a la validez, podemos fundamentar nuestro criterio para determinar si cumple o no, con los parámetros normativos, en base a tres requisitos fundamentales señalados por la doctrina: a) *Que la autoridad que la promulgó tenga poder legítimo para expedir normas jurídicas, para ello hay que remontarse a la norma fundamental que es la base de la validez de todas las normas de determinado sistema.;* b) *determinar si la norma se encuentra vigente y no ha sido derogada para que tenga validez y por lo tanto pueda ejercer sus efectos normativos, especialmente verificando que una norma posterior en el tiempo la haya derogado expresamente o haya regulado la misma materia;* c) *comprobar que no sea incompatible con otras normas del sistema, particularmente con una norma jerárquicamente superior.* Dicho esto, será elemental, el definir a través de nuestro examen de legalidad, si la norma que regula las exenciones al IACV, presenta antinomias de alguna naturaleza, que pueda contraponerse a los requisitos de validez antes señalados.

Por otro lado, al hablar de eficacia normativa, nos enfrentamos a dos preceptos fundamentales, el primero se configura como la capacidad que debe ostentar la disposición jurídica que le permita cumplir a cabalidad sus objetivos planteados; el segundo, por su parte, se refiere a aquella condición de validez que debe contenerla la norma, para asegurar su fiel cumplimiento dentro del grupo social.

La Doctrina ha afirmado fielmente que el hecho que una norma exista en cuanto a norma jurídica, no significa que también sea constantemente cumplida. Kelsen establecía, que

“hay normas que se cumplen universalmente de manera espontánea y son las más eficaces que otras que se cumplen por lo general solo cuando van acompañadas de coacción, y las que se violan sin que ni siquiera se aplique la coacción, son las más ineficaces...la eficacia se refiere al seguimiento o acatamiento de la norma “.

Dicho esto, podemos concluir que una norma es eficaz si los sujetos que son objeto de la imposición cumplen con independencia de si la percibe como justa o válida, sin embargo, no se puede caer en arbitrariedad manifiesta ya que debe contener un carácter valorativo que procure el bien común.

Como bien lo afirma la doctrina jurídica tributaria, *“la norma, entonces, ha de ser no sólo forma jurídica creada y aplicada, sino que ha de expresar valores sociales y tener como objetivo la consecución del ideal de Justicia imperante en esa sociedad.”*⁹¹

Luego de este primer análisis de legalidad, podemos concluir, que el procedimiento establecido para las exoneraciones del IACV, en la Resolución **No. NAC-DGERCGC12-00045** que se expidió el SRI en el año 2012 de manera supletoria a lo determinado en la Ley de Fomento Ambiental y Optimización de los Ingresos del Estado, presentó una serie de contradicciones y vacíos que la hicieron totalmente ineficaz desde el plano material y formal, durante su vigencia.

Posteriormente, con la expedición de la Resolución **No. NAC-DGERCGC14-00295** de Mayo del 2014, que se encuentra imperante en la actualidad, tampoco se logra clarificar el contenido material de la norma, especialmente en lo que versa acerca de qué actividades deberían considerarse para la aplicación de la exención cuarta.

Esta disyuntiva, ocasionada por la ligera redacción del legislador, acarrea incertidumbre e inseguridad para los usuarios contribuyentes lo cual puede ser muy peligroso para la estabilidad de nuestro sistema jurídico tributario.

91 Prieto Valdés Martha, “Validez, Vigencia, Eficacia y Legitimidad. Relación y distinción”. Artículo: Política. Abril. 2008. Recuperado de: http://www.nodo50.org/cubasigloXXI/politica/prieto5_310702.htm

A continuación expondremos brevemente algunas reflexiones que respalden lo enunciado anteriormente:

Como bien conocemos, las exenciones establecidas en nuestra legislación tributaria, tanto en el Código Tributario como en la Ley de Régimen Tributario Interno, tienen como objetivo, que ciertos sujetos contribuyentes queden eximidos del pago de un impuesto determinado, y suelen responder estrictamente a motivos de orden público, económico o social.

Todos los ciudadanos y ciudadanas, como miembros activos del conglomerado social, tenemos los mismos derechos y obligaciones amparados en la Ley, sin embargo, como hemos analizado a lo largo del presente estudio, existen ciertos cooperadores, sean personas naturales o jurídicas, que por la rama productiva que desarrollan, por el giro de su actividad económica, por su objeto social, por su capacidad contributiva, o por las circunstancias descritas en la ley, no deben ser sujetos pasivos de ciertos gravámenes, quedando excluidos de su cumplimiento, situación que supone un orden equitativo entre sujetos contribuyentes y procura el bien común.

Dicho esto, en el año 2011 en el Ecuador, se incluyó dentro de nuestro régimen tributario, el “impuesto verde” ambiental a la contaminación vehicular, regulación contenida en la LEY FOMENTO AMBIENTAL Y OPTIMIZACION INGRESOS DEL ESTADO, que tiene como finalidad gravar la contaminación del ambiente producida por el uso de vehículos motorizados de transporte terrestre dentro de nuestro territorio, como un compromiso de conservación del desarrollo sostenible, amparado y suscrito en diversos instrumentos internacionales.

En este mismo cuerpo legal señalado, se contemplan también las exenciones respecto de este impuesto, en donde se expresa al tenor literal en el numeral cuarto del artículo innumerado, que estarán exentos del cumplimiento del mismo: *“los vehículos motorizados de transporte terrestre que estén directamente relacionados con la actividad productiva del*

contribuyente, conforme lo disponga el correspondiente Reglamento”,⁹² disposición que indefectiblemente refleja amplitud, obscuridad y falta de precisión, debido a que puede ser objeto de una serie de interpretaciones que causan confusión y que se contraponen a los principios constitucionales y legales establecidos dentro de nuestra legislación de la doctrina tributaria.

Dicho esto, es menester formularnos dos interrogantes fundamentales, para poder entender la esencia del problema:

- **¿Qué se entiende por actividad productiva?** El Reglamento a la aplicación de la Ley de Fomento Ambiental y Optimización de los Ingresos del Estado, no establece regulación alguna sobre este tema, por lo que se debe recurrir a normas supletorias o complementarias que esclarezcan el contenido de la exención.
- **¿Qué involucra la expresión “relación directa”?** Es indudable que la redacción de la norma denota amplitud, si nos remitidos a lo que establece la ciencia básica, encontramos que en el Diccionario de la RAE⁹³, la palabra “relación” hace alusión a *“que tiene conexión o correspondencia con algo”*, y por su parte, la cualidad de “directa”, se refiere a *“que se encamina derechamente a una mira u objeto”*. Dicho de otra manera, la relación directa enunciada en la norma, se referirá a aquella estricta conexión entre una cosa y otra en miras de lograr su objeto principal. Redacción ambigua que dificulta su entendimiento, sobre todo porque la gran mayoría de sujetos contribuyentes utilizan directamente sus vehículos para desarrollar sus actividades productivas.

Por lo expuesto, podemos aproximarnos a decir que una actividad productiva puede ser concebida como el ejercicio de una actividad económica ejecutada y desarrollada por un individuo, con un beneficio o remuneración. Sin embargo, para ser más precisos, nos

⁹² Ibídem 1

⁹³ Diccionario de la Real Academia de la Lengua. Disponible en: <http://www.rae.es/recursos/diccionarios/drae>. Acceso: (02-11-2014)

remitiremos a lo que determina nuestro propio ordenamiento jurídico, definición contenida en el Código de la Producción, el mismo que reza en su artículo 2:

***Actividad Productiva.-** Se considerará actividad productiva al proceso mediante el cual la actividad humana transforma insumos en bienes y servicios lícitos, socialmente necesarios y ambientalmente sustentables, incluyendo actividades comerciales y otras que generen valor agregado.⁹⁴*

De la noción anterior, observamos que si la ley determina que están exentos del impuesto quienes tengan relación directa con su actividad productiva, esto significaría que una gran mayoría de contribuyentes, se encuentren excluidos del cumplimiento del mismo, lo cual no solo ocasiona que se pierda el carácter teleológico de la exoneración y el sentido mismo del gravamen, sino que va directamente en contraposición con lo expresado en nuestra Constitución.

Además, que desde una perspectiva legalista, al constituirse como una norma ineficaz, automáticamente se contraponen los principios que rigen el derecho tributario y el derecho constitucional mismo.

Por otro lado, si nos referimos a lo que establece el mencionado Reglamento a la Ley de Fomento Ambiental y optimización de ingresos del Estado, nos encontramos con que éste, no regula de ninguna manera el tema de las exoneraciones al impuesto objeto de nuestro estudio, sino que hace alusión a otros temas accesorios como la actualización de la información de los datos del contribuyente, al pago y depósito de recaudación del impuesto, y a otras disposiciones que no precisan absolutamente nada respecto al tema de exenciones.

Es así que la norma, **en ningún acápite está regulando de manera precisa qué actividades o ramas de actividades son las que deberán estar exoneradas del**

94 Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones. Registro Oficial Suplemento 351 promulgada el 29 de diciembre del 2010. Disponible en: <http://www.industrias.gob.ec/wp-content/uploads/downloads/2012/08/Codigo-Organico-de-la-Produccion-Comercio-e-Inversiones.pdf>

cumplimiento de este gravamen, ni mucho menos se establece un marco explicativo de cada una de ellas, contraponiéndose a lo que dispone expresamente la ley de fomento ambiental.

Resulta lamentable observar que el contenido de una figura jurídica como lo es un Reglamento, con todos sus efectos jurídicos- administrativos, carezca de los elementos básicos que debe tener una disposición de tal rango normativo, optándose por el contrario, a que una resolución administrativa, pueda dotar de coherencia a la ley y clarificar su sintaxis.

Si bien las resoluciones, pueden suplir las disposiciones no contempladas en una norma ordinaria para el fiel cumplimiento de la misma; por el principio de legalidad, no pueden aislarse, apartarse o modificar integralmente lo establecido en la norma originaria. Por ende, no se puede abusar de tal facultad complementaria, para expedir normas equívocas y totalmente obsoletas dentro del ordenamiento jurídico más aún en materia fiscal.

Acorde al principio de jerarquía, y en contraposición al de especialidad (en caso que se quiera recurrir a este principio para justificar la validez de esta normativa ineficaz), decimos pues, que una ley ordinaria se encuentra por encima de cualquier resolución administrativa, pese a que ésta, se halle amparada en otra ley de igual jerarquía que la primera. Es decir, pese a que la resolución fundamente su legitimidad en otra ley ordinaria, no es adecuado, (por el principio de seguridad jurídica), que se acate lo establecido en una resolución, más aún cuando este precepto de menor jerarquía modifica sustancialmente el objeto de la disposición originaria y causa colisión normativa.

El tratadista Laband,⁹⁵ haciendo referencia a lo que hemos mencionado y resaltando al caso, el principio de Reserva de Ley, establece postulados que son aplicables para nuestro análisis legal de las exenciones al IACV:

95 Gutiérrez Ignacio y Alguacil González Jorge, “Concepto de derechos fundamentales en la Constitución española”. 2012. en: Baño León José María, “Los límites constitucionales de la potestad reglamentaria”, Ed. Civitas, Madrid. 1991. Capítulo I, apartado IV (“La construcción alemana del principio de reserva”). Pp. 42 - 61. Recuperado de: <http://www.uned.es/dpto-derecho-politico/1concepto2.pdf>

- a. La ley como proposición jurídica: *La ley es la única norma jurídica, que puede constituir derechos e imponer obligaciones. Los particulares, los ciudadanos, no pueden ser afectados en sus situaciones o posiciones jurídicas más que por la ley. La ley es la única norma originaria. El resto de las normas, los reglamentos o las meras circulares administrativas, o bien reciben su fuerza de obligar de la ley o afectan sólo al ámbito interno del Estado.*
- b. La influencia del concepto de ley en la determinación de las potestades administrativas. *-Como la ley tiene asignadas unas materias en la Constitución, la posición del ejecutivo y de la Administración es necesariamente residual. Aquellos ámbitos que no corresponden al legislador pueden ser abordados por la Administración. Sin embargo, abstrayendo en este punto si bien las resoluciones operan de manera residual corrigiendo lagunas jurídicas, no se puede regular disposiciones de carácter tributario, no solo por su dimensión universal sino por sus efectos gravitantes dentro de la población y dentro del marco económico; al igual que el Derecho Penal el cual materializa su impacto estableciendo penas de privación de la libertad; en el caso tributario si se establece gravámenes e imposiciones que presentan vacíos e irregularidades, se está provocando una situación de inseguridad tan grave como la mencionada en el ejemplo.*

Del análisis, concluimos que desde esta una perspectiva meramente legalista, las resoluciones expedidas por el Servicio de Rentas Internas, carecen de validez y eficacia, en razón que se sobreponen a lo establecido en una ley y un reglamento.

3.2. Antinomias Normativas.

Luego de observar las discordancias existentes entre la propia ley y el Reglamento del Impuesto Ambiental a la Contaminación Vehicular, cabe realizar un análisis histórico de la

regulación del procedimiento de las exenciones a este tributo, el cual nos permita descubrir si la normativa estudiada presenta más antinomias normativas.

Dicho esto, dentro de un esquema de validez normativa, tenemos que la resolución **NAC-DGERCGC12-00045**, derogada en Mayo del 2014, en efecto presentaba otros problemas de colisión normativa en su contenido material, debido a que la asignación que efectuaba el Servicio de Rentas Internas sobre las actividades productivas que podían ser consideradas exentas del cumplimiento de la obligación, diferían totalmente de las establecidas por la Agencia Nacional de Tránsito “ANT”, que es el órgano regulador del transporte terrestre.

Es decir, existía una divergencia en la determinación de las actividades registradas en ambas entidades, lo cual nos llevaba a pensar que en el supuesto caso que un ciudadano iniciaba el trámite para solicitar la concesión de este beneficio fiscal, en una suerte de lotería, podía o no, resultar favorecido, ya que las actividades establecidas no eran las mismas, afectando de esta manera, los derechos de los contribuyentes.

A continuación describiré con más precisión el conflicto al que nos enfrentábamos no hace mucho en nuestra legislación. El artículo cuatro de la resolución en referencia disponía:

Art. 4.- *Para la aplicación de la exoneración de los vehículos motorizados de transporte terrestre que estén directa y exclusivamente relacionados con la actividad productiva del contribuyente, se observarán las siguientes normas:*

a) Vehículos con tonelaje igual o mayor a 1 y menor a 3 toneladas útiles de carga.

El propietario deberá presentar la correspondiente solicitud al Servicio de Rentas Internas, en la que hará constar el número de inscripción en el Registro

Único de Contribuyentes (RUC), estar inscrito en el referido registro con la actividad productiva de que se trate y, justificar lo siguiente:

*a.1) Que el vehículo se utiliza directa y exclusivamente para la actividad productiva. Para tal efecto, **se deberá considerar el siguiente listado:***

CODIGO SUBCODIGO DESCRIPCIÓN DE LA ACTIVIDAD

A AGRICULTURA, GANADERIA, CAZA Y SILVICULTURA
B PESCA
C EXPLOTACION DE MINAS Y CANTERAS
D INDUSTRIAS MANUFACTURERAS
E SUMINISTROS DE ELECTRICIDAD, GAS Y AGUA
F CONSTRUCCION.
G COMERCIO AL POR MAYOR Y AL POR MENOR;
REPARACION DE VEHICULOS AUTOMOTORES,
MOTOCICLETAS, EFECTOS PERSONALES Y ENSERES
DOMESTICOS
H HOTELES Y RESTAURANTES
I TRANSPORTE, ALMACENAMIENTO Y COMUNICACIONES
I602201 ALQUILER DE AUTOMOVILES CON CONDUCTOR
I602300 ALQUILER DE CAMIONES CON CONDUCTOR Y OPERARIO
I6304 ACTIVIDADES DE AGENCIAS DE VIAJES,
ORGANIZADORES DE EXCURSIONES Y GUIAS TURISTICOS
I64 CORREO Y TELECOMUNICACIONES
K ACTIVIDADES INMOBILIARIAS, EMPRESARIALES Y DE ALQUILER
K742100 ACTIVIDADES DE ARQUITECTURA: PAISAJISTA,
DIBUJO DE PLANOS DE CONSTRUCCION, DISEÑO DE
EDIFICIOS, PLANIFICACION URBANA, SUPERVISION DE LAS OBRAS, ETC.
K74210101 ACTIVIDADES DE INGENIERIA CIVIL
K74210103 ACTIVIDADES DE DIRECCION DE OBRAS
K742102 ACTIVIDADES GEOLOGICAS Y DE PROSPECCION:
MEDICION Y OBSERVACION DE SUPERFICIE PARA
UBICACION DE YACIMIENTOS DE PETROLEO, GAS
K711100 ALQUILER DE TODA CLASE DE EQUIPO DE
TRANSPORTE TERRESTRE: LOCOMOTORAS Y VAGONES
DE FERROCARRIL, AUTOMOVILES, CAMIONES,
REMOLQUES Y SEMIRREMOLQUES, MOTOCICLETAS,
CASAS

a.2) El propietario, a la fecha de presentación de la solicitud, deberá contar con la debida autorización vigente para la emisión de comprobantes de venta y guías de remisión;

a.3) Presentación de la respectiva autorización emitida por la autoridad competente que regule el tránsito y transporte público de "Servicio de Transporte Terrestre por Cuenta Propia "para el caso de las actividades descritas en el siguiente listado:

Código	Subcódigo	Descripción de la actividad
A		AGRICULTURA, GANADERIA, CAZA Y SILVICULTURA
B		PESCA
D		INDUSTRIAS MANUFACTURERAS
H		HOTELES Y RESTAURANTES
I	I6304	ACTIVIDADES DE AGENCIAS DE VIAJES, ORGANIZADORES DE EXCURSIONES Y GUIAS TURISTICOS

**Este requisito no aplica en el caso de vehículos nuevos.*

b) Vehículos con tonelaje igual o mayor a 3 toneladas útiles de carga.

El propietario deberá presentar la correspondiente solicitud al Servicio de Rentas Internas, en la que hará constar el número de inscripción en el registro único de contribuyentes (RUC), estar inscrito en el referido registro con la actividad productiva de que se trate y, justificar lo siguiente:

b.1) ***Que el vehículo se utiliza directa y exclusivamente para cualquier actividad productiva*** prevista en el RUC con excepción de la actividad de transporte terrestre de personas y/o carga, y actividades bajo relación de dependencia;

b.2) El propietario, a la fecha de presentación de la solicitud, deberá contar con la debida autorización vigente para la emisión de comprobantes de venta y guías de remisión;

b.3) Original y copia de la respectiva autorización emitida por la autoridad competente que regule el tránsito y transporte público de "Servicio de Transporte Terrestre por Cuenta Propia". Este requisito no aplica en el caso de vehículos nuevos.⁹⁶

Por lo expuesto, y considerando las actividades productivas que determina el órgano encargado de esta regulación (tránsito y transporte público), observamos que desde el año 2011 hasta Mayo del año 2014, existía una disonancia en la normativa que concedía las exenciones. La desarmonía normativa se evidencia, al observar las actividades que constan actualmente en la reglamentación de la ANT, conforme se desprende de la Resolución **No. 052-DIR-2012-ANT** contentiva del REGLAMENTO DE TRANSPORTE POR CUENTA PROPIA (Ver Anexo VI), ⁹⁷ la misma que establecía otras actividades económicas que están sujetas a este tipo de concesión, las mismas que diferían con el listando contemplado por el SRI.

Por lo tanto, el inconveniente principal radicaba en que, sin dicha autorización concedida por esta autoridad, no se otorgaba exoneración alguna, para los usuarios contribuyentes, por ser un requisito indispensable, lo cual ocasionaba un grave perjuicio y una situación de indefensión para los mismos.

Decimos pues, de la noción anterior, que al tratarse de actividades completamente diferentes, teniendo el SRI un marco de actividades productivas más amplio y contraponiéndose a lo que dispone el Reglamento, (jerárquicamente superior), emanado por autoridad competente, en este caso la ANT, nos encontrábamos ante una grave incongruencia jurídica tributaria.

No es necesario hacer un estudio exhaustivo del tema para poder divisar que existió una contraposición normativa, lo importante es resaltar que dicha antinomia seguramente no

⁹⁶ Resolución No. NAC-DGERCGC12-00045. Servicio de Rentas Internas. Disponible en: <http://www.sri.gob.ec/web/guest/home>

⁹⁷ Resolución No. 052-DIR-2012-ANT. Recuperado de: <http://www.ant.gob.ec/index.php/transito-7/resoluciones-2012/file/245-2012-resolucin-n-052-dir-2012-ant-cuenta-propia?tmpl=component>

solo causó confusión en el cabal cumplimiento de la disposición tributaria, sino que resultó totalmente ineficaz dentro del marco jurídico y decantó en una eminente inconstitucionalidad.

Continuando con el análisis histórico del fenómeno jurídico estudiado, no obstante, y en un “esfuerzo“ del gobierno central por enmendar las irregularidades que presentaba la regulación anterior, es que a través del Servicio de Rentas Internas, ejerciendo su facultad delegativa, expide una nueva normativa en el mes de Mayo del año 2014, me refiero a la Resolución No. **NAC-DGERCGC14-00295**(vigente), derogando la anterior resolución ya analizada.

Al analizar la resolución vigente que determina el procedimiento para la obtención de esta dispensa legal, nos encontramos en que ésta normativa además de no corregir las inconsistencias que presentaba la resolución anterior, también modifica nuevamente los límites y el procedimiento de las exenciones, dotándole nuevamente de amplitud y provocando de manera irreversible un estado de inseguridad jurídica para los usuarios contribuyentes.

3.2.1. Alcance al análisis de antinomias normativas. (Reformas Mayo 2014 con la Resolución No. NAC-DGERCGC14-00295)

Tomando en cuenta el dinamismo que caracteriza por naturaleza al derecho, cuya razón de ser se basa en la constante adaptación a la que debe someterse, para estar acorde a las necesidades del conglomerado social, y, en razón que nuestro estudio ha sido un proceso que ha sufrido constantes cambios que ha requerido de un análisis a través del tiempo, es menester que analicemos esta nueva resolución vigente, la misma que modificó de sobremanera el carácter procedimental de las exenciones.

En las próximas páginas, realizaremos un breve estudio extensivo sobre los cambios que ha traído esta nueva estipulación sobre todo si nos referimos a la exoneración del IACV del numeral 4 del artículo innumerado de la Ley de Fomento Ambiental y Optimización del Estado, esta es “*...los propietarios de vehículos motorizados de transporte terrestre que estén directa y exclusivamente relacionados con su actividad productiva...*”.

Cabe aclarar que con esta nueva regulación se procuró solventar algunas antinomias y vacíos legales, que presentaba la anterior Resolución expedida por el Servicio de Rentas Internas, pero que finalmente ocasionó un retroceso jurídico y una situación aún más grave y preocupante que la propia discordancia normativa ya existente, esto es, un estado de **“inseguridad jurídica”**, no solo para los sujetos contribuyentes sino para todo nuestro ordenamiento jurídico tributario.

Desde un plano razonable, se entendería que el gobierno central se percató de la existencia de innumerables inconsistencias que presentaba la resolución NAC-DGERCGC12-00045 y las resoluciones subsiguientes a ésta, preceptos jurídicos que en un plano práctico, debieron ocasionar una serie de inconvenientes para los contribuyentes.

Dicho esto, se colegiría, que como medida prioritaria, el Servicio de Rentas Internas, debía acoplar el listado de las Actividades sujetas al beneficio tributario que reposa en sus archivos, con el listado establecido por la Agencia Nacional de Tránsito, en su calidad de órgano competente para conceder el permiso por Cuenta Propia.

Sin embargo, y en contraposición a lo esperado, inexplicablemente con la entrada en vigencia de esta nueva circular, se modifica de manera integral el procedimiento para obtener las exenciones, y se formula una normativa aún más incierta que la anterior:

En la resolución se determina en su artículo 2, lo siguiente:

Art. 2.- Exoneración del impuesto.- Para la aplicación de las exoneraciones del Impuesto Ambiental a la Contaminación Vehicular (IACV), establecidas en la referida ley, además de los requisitos señalados en el artículo precedente, se deberá cumplir con lo siguiente:

3. “Los propietarios de vehículos motorizados de transporte terrestre que estén directa y exclusivamente relacionados con la actividad productiva se observarán las siguientes disposiciones:

- a) el beneficiario deberá encontrarse registrado con la actividad productiva en el RUC;*
- b) el vehículo deberá ser utilizado directa y exclusivamente para la actividad productiva registrada en el RUC;*

- c) el beneficiario deberá encontrarse al día en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias; y,
- d) contar con la autorización vigente para la emisión de comprobantes de venta y guías de remisión a la fecha de la solicitud, cuando corresponda.

**En cuanto a los vehículos de tipo camioneta o de similares características, que serán definidos por el Servicio de Rentas Internas, ésta Administración Tributaria efectuará las verificaciones necesarias, previo al otorgamiento del beneficio solicitado, en las que el propietario deberá justificar el uso directo y exclusivo del vehículo dentro de sus actividades productivas. Para ello la Administración podrá considerar las declaraciones de impuestos del propio sujeto pasivo, la emisión de comprobantes de venta, información de terceros, o podrá realizar controles de campo para verificar el uso directo y exclusivo del vehículo en las actividades indicadas en la respectiva solicitud. En caso que el contribuyente no justifique el uso exclusivo del vehículo conforme a lo indicado en este párrafo, la Administración Tributaria no otorgará este beneficio. La solicitud para el otorgamiento del beneficio contemplado en este numeral deberá presentarse para cada ejercicio fiscal... ”⁹⁸*

De la normativa expuesta, podemos establecer las siguientes observaciones:

- Se ha modificado radicalmente lo que contemplaba la resolución N° NAC-DGERCGC12-00045, que establecía un listado taxativo de actividades productivas que podían ser sujetas de la exoneración, normativa que se basaba en dos compendios principales: la Clasificación Internacional Uniforme de Ocupaciones (CIUU) y la Clasificación Industrial Internacional Uniforme (CIUO); y los elimina, dando paso a cualquier actividad productiva.
- Se elimina el listado de actividades, y simplemente se determina cuatro requisitos que debe cumplir el sujeto contribuyente para obtener la exención. De lo anterior, surgen algunas reflexiones a manera de interrogantes que ponen de manifiesto algunas preocupaciones de parte del autor de la presente investigación.

98 Resolución del Servicio de Rentas Internas, No. NAC-DGERCGC14-00295. Recuperado de: http://www.silec.com.ec/WebTools/eSilecPro/DocumentVisualizer/FullDocumentVisualizerPDF.aspx?id=TRIBUTARPROCEDIMIENTO_EXONERACION_IMPUESTO_AMBIENTAL_CONTAMINACION_VEHICULAR

- Con los antecedentes expuestos, cabe formularnos: ¿cuál fue la finalidad de la resolución NAC-DGERCGC12-00045 que establecía un grupo de actividades sujetas al impuesto y que estuvo vigente durante casi 3 años? ¿Qué pasará con los contribuyentes que durante la resolución 0045 obtuvieron la exoneración contemplando la anterior normativa?; ¿Qué sentido tiene establecer una exención tributaria abierta para cualquier “actividad productiva”?, sobre todo si los requisitos establecidos son documentos que no decantan suficiencia como para ser prueba irrefutable que nos permita comprobar la vinculación directa del vehículo con la actividad del contribuyente.
- ¿Acaso no se está incurriendo, en un estado de inseguridad jurídica en contra de todos los sujetos contribuyentes, si las resoluciones y el procedimiento se reforman radicalmente de un momento a otro? ¿Qué fundamento y qué sentido de certeza tendrá el sujeto pasivo contribuyente en el futuro, si probablemente en los próximos dos o tres meses, se vuelve a reformar y se vuelven a establecer otras regulaciones totalmente diferentes a las primeras? Éstas y muchas otras reflexiones surgen inmediatamente luego de observar el texto legal, las mismas que trataremos de subsanar en las conclusiones respectivas a la presente tesina. Se constituye en un deber insoslayable el que continuemos analizando a profundidad el presente problema jurídico.

Regresando a nuestro análisis, en un primer momento, se supuso que con la expedición de esta nueva resolución regulatoria se debía subsanar la inconsistencia que existía entre el Listado de Actividades productivas que registraba el Servicio de Rentas Internas y el Listado con el que cuenta la Agencia Nacional de Tránsito para aplicar el procedimiento de exenciones del IACV, sin embargo, lo que se hizo es derogar todas estas consideraciones y determinar cuatro requisitos que debe reunir el contribuyente para ser objeto de la dispensa tributaria; condiciones que no necesariamente sirven de filtros legales y de control para que la Administración (Servicio de Rentas Internas) pueda definir con seguridad si el sujeto pasivo debería ser o no, beneficiario de la exención.

En primer lugar, si consideramos el Registro Único de Contribuyentes (RUC), podemos dilucidar que este documento simplemente se encarga de registrar e identificar a los contribuyentes con fines impositivos proporcionando información a la Administración Tributaria, por lo que cualquier persona que desarrolle algún tipo de actividad y deba someterse a imposición obtendrá sin problemas este documento.

En segundo lugar, el requisito de encontrarse en fiel cumplimiento de todas las obligaciones tributarias, no es una obligación específica de quienes ostentan de la dispensa tributaria sino que es una obligación inherente a todos los contribuyentes, razón por la cual, no representa un filtro para determinar si efectivamente el vehículo del contribuyente está directamente vinculado con la actividad productiva.

Asimismo, al hablar de la autorización vigente para la emisión de comprobantes de venta y guías de remisión que debe tener el contribuyente, nos referimos a habilitantes que cualquier persona que presta servicios profesionales (sin relación de dependencia por supuesto) o, desarrolla una actividad productiva debe tener para su normal desempeño; lo cual no representa tampoco en un documento que permita discernir si el contribuyente cumple con el supuesto de hecho de la exención.

Finalmente, si nos referimos al requisito segundo establecido por la norma, esto es, “...*el vehículo deberá ser utilizado directa y exclusivamente para la actividad productiva registrada en el RUC...*”, nos encontramos no ante una condición exigible propiamente, sino que solo se está reiterando el contenido de la exención, lo cual no nos otorga certeza alguna de cumplimiento por parte del contribuyente.

Cabe mencionar, que el único mecanismo de fiscalización viable que señala la presente resolución es la “*realización de controles de campo para verificar el uso directo y exclusivo del vehículo en las actividades indicadas...*”, mandato que tiene aplicación según se infiere del texto normativo solo para vehículos tipo camionetas o similares. Por lo tanto, solo de esta forma se podría determinar si efectivamente el contribuyente está acatando la normativa, mecanismo que desde un esquema cuantitativo resulta inmanejable para la Administración.

Por todo lo expuesto, podemos concluir que la actual regulación del procedimiento para obtener la exención del IACV específicamente relacionada con la actividad, se contrapone y desvirtúa la naturaleza de cualquier exoneración, ya que se sale de la órbita que señala nuestra legislación, en su *artículo 31 del Código Tributario*, la misma que señala “...la exención o exoneración tributaria es la exclusión o la dispensa legal de la obligación tributaria, establecida por razones de orden público, económico o social...”, razones y fundamentos legales que no se encasillan acorde a lo que dispone la ley como hemos visto.

Dicho esto, decimos pues, que la normativa es ineficaz tanto en su contenido material como en su aplicación formal, diaria y real, la misma que deja abierto a que cualquier contribuyente pueda acceder a este beneficio.

3.3. Otras Antinomias generales.

Finalmente, con respecto a otras contraposiciones que presentan las exoneraciones del impuesto Ambiental Vehicular en su contenido regulatorio, podemos señalar que a lo largo del presente estudio, hemos observado que tanto en el numeral cuarto como en el numeral sexto la Ley de Fomento Ambiental y Optimización de Ingresos del Estado, se remite a su Reglamento para regular el procedimiento de las exoneraciones, remisión contradictoria que representa un vacío legal manifiesto, ya que dicho cuerpo legal no expresa ninguna consideración acerca de estos temas.

Además de estas antinomias, podemos hallar otra fundamental, desde un plano constitucional, ya que no se ha considerado dentro de la normativa como contribuyentes beneficiarios de la dispensa de este impuesto a un grupo de la población que debería ostentar de esta exención legal, me refiero a las personas adultos mayores. Conforme lo establece el artículo 36 y 37 numeral 5.

Art. 36.- Las personas adultas mayores recibirán atención prioritaria y especializada en los ámbitos público y privado, en especial en los campos de inclusión social y económica, y protección contra la violencia. Se considerarán personas adultas mayores aquellas personas que hayan cumplido los sesenta y cinco años de edad.

Art. 37.- El Estado garantizará a las personas adultas mayores los siguientes derechos:

- 1. La atención gratuita y especializada de salud, así como el acceso gratuito a medicinas.*
- 2. El trabajo remunerado, en función de sus capacidades, para lo cual tomará en cuenta sus limitaciones.*
- 3. La jubilación universal.*
- 4. Rebajas en los servicios públicos y en servicios privados de transporte y espectáculos.*
- 5. Exenciones en el régimen tributario.***
- 6. Exoneración del pago por costos notariales y registrales, de acuerdo con la ley.*
- 7. El acceso a una vivienda que asegure una vida digna, con respeto a su opinión y consentimiento.⁹⁹*

De la norma expuesta, decimos pues, que el hecho de no contemplar a este grupo de la población, se contrapone a lo que dicta la propia Constitución y es violatorio de derechos, más aun considerando que este segmento en su mayoría, desde un esquema netamente económico, posee ingresos limitados que deberían ser destinados a su desarrollo integral persona, como la salud.

Con la expedición de la resolución **No. NAC-DGERCGC14-00295**, evidentemente se hace una reconsideración expresa de la exención, que va dirigida a este sector, sin embargo, como ya lo hemos reiterado durante la presente tesina, conforme la legislación constitucional ecuatoriana y bajo la égida del principio de legalidad y de reserva de ley, una resolución administrativa no tiene potestad para determinar exenciones.

De lo anterior, concluimos que se debieron plantear las reformas respectivas a la Ley de Fomento y a su Reglamento, en las que se incluyera a este sector de la población y a su vez, se corrigiera todas las antinomias y vacíos existentes en el cuerpo legal. Desde un marco legal

⁹⁹ *Ibíd*em 25

y práctico, hubiera resultado mucho más viable efectuar las precisiones y correcciones a la norma tributaria originaria.

3.4. Imprecisión e Inseguridad Jurídica en el carácter dispositivo de la Ley Tributaria.

Es vital señalar que el objeto de nuestro estudio al tratarse de una disposición de carácter tributaria, se encuentra en constante modificación, (más aún si versa sobre temas de política tributaria y técnica legislativa en nuestro país).

La Doctrina y los principios generales han sido claros al establecer como uno de los fines que persigue el Derecho mismo, el de otorgar “seguridad y certeza”. Si el derecho se configura como un instrumento regulador de la conducta humana social, es fundamental que éste en su marco de su aplicación, provea a sus regulados, de una expectativa delimitada y dote de cierta tranquilidad, que permita al sujeto pasivo de la norma saber a qué atenerse, evitando así, desconfianza y sobre todo anarquía dentro del conglomerado social.

La importancia del carácter tributario de la norma radica no solo se constituye en uno de los ejes rectores de la política económica del Estado, sino que se consolida en la plataforma a través de la cual el Estado puede efectuar su gestión diaria a través de sus planes y proyectos de desarrollo.

Si bien los seres humanos somos entes sociales sujetos de incurrir en errores y equivocaciones propias de nuestra naturaleza misma, no se puede abusar de esta posibilidad, haciendo de la práctica legislativa un plan piloto regulatorio, convirtiendo el ejercicio legislativo en un experimento que denota en una práctica equívoca.

Si continuamos con esta práctica desmesurada, tendremos disposiciones regulatorias ineficientes, conformadas por “remiendos” y retazos, que hacen aún más compleja su aplicación y entendimiento dentro de la población. A continuación mencionaremos brevemente los peligros de incurrir en un estado de inseguridad jurídica tributaria.

3.4.1. Inseguridad jurídica.¹⁰⁰

De manera general, el primer efecto lógico que produce crear una amplia gama normativa sobre un supuesto concreto, es la falta de seguridad jurídica sobre todo en la esfera de la creación normativa, que constituye propiamente en sí, una trasgresión y una violación al derecho fundamental de todo ciudadano de tener leyes o normas claras, sencillas, practicas, que contribuyan al cumplimiento de las obligaciones a su cargo y por otro lado que limiten en buena medida el ejercicio arbitrario de la autoridad en su aplicación.

El profesor Cesar García Novoa, sostiene de manera rotunda que la seguridad es una de las principales aspiraciones humanas que se centra en la máxima de que "*todo sujeto debe saber a qué atenerse en sus relaciones con los demás*"¹⁰¹, tal como lo explicamos en el capítulo introductorio de este tema, para cristalizar este ideal de certeza en las relaciones humanas, es necesario el derecho, pero un derecho seguro.

Si bien la seguridad jurídica encierra una serie de elementos generales, nosotros nos centraremos en primer lugar, en la seguridad dentro de la "creación normativa", es decir, a la también denominada por la doctrina, como "seguridad de orientación", la misma que basa su razón de ser en que el ordenamiento jurídico sea estructuralmente correcto, otorgando el mínimo de seguridad a través del propio derecho", para esto el autor se sostiene en las siguientes condiciones:

- a) *La existencia previa de la norma jurídica consistente en la positivización del ordenamiento fruto de una actividad legislativa racional y acorde con la realidad de los hechos que pretende regular, que debe ser clara, esto es, carente de lagunas o vacíos normativos, así como ayuna de exceso de producción normativa que, en sucesión temporal, provoca, inevitablemente desconcierto.*

100 De Ávila Huerta Jesús, "Legalidad y reserva de Ley Tributaria", Recuperado de: http://www.sociedaddelhonorjudicial.org/pdfs/librosyensayos/tesis_doctoral_concluida.pdf

101 García Novoa César, "El principio de Seguridad Jurídica en Materia Tributaria".-Ediciones Jurídicas y Sociales Editorial Marcial Pons. Madrid- España. 2000. Citado por: De Avila Huerta Jesús, "Legalidad y reserva de Ley Tributaria". Pp. 129

- b) *Que las normas existan con carácter previo a la producción de los hechos que ellas mismas regulan a lo que se le conoce como pre-ordenamiento normativo como elemento básico de la previsibilidad de las normas.*
- c) *Que esa existencia previa de los hechos regulados sea conocida por los destinatarios de la norma y eventuales realizadores de los presupuestos de hecho previstos.*
- d) *Que esa existencia previa y pública sea regular, es decir, que la norma tenga visos de ser definitiva, con pretensión de estabilidad que produzca confianza en el ciudadano, quedando excluido por tanto los cambios normativos excesivos e injustificados, sin que quede laguna alguna que evite responder a los supuestos de hecho que puedan surgir en la realidad.¹⁰²*

Todo lo expuesto, posibilita llegar a la plenitud del ordenamiento, lo cual tiene como resultado seguridad jurídica en el gobernado en el ámbito de la creación normativa denotando previsibilidad objetiva de las situaciones jurídicas.

El tratadista, José Bermejo Vera respecto al mismo tema sostiene que la seguridad jurídica en el ámbito normativo se traduce en la confianza que el hombre pone en las reglas conocidas, que viene a calmar y compensar la desconfianza en sus semejantes y representantes, resultado que es imprescindible.

Por lo mismo, aquellas disfunciones en la producción de los instrumentos legales generan indudablemente inseguridad jurídica ya que *“el fenómeno de la proliferación normativa, es un preocupante síntoma del deterioro del ordenamiento, lo que hace imprescindible para la seguridad jurídica, la claridad y sencillez de la norma.”¹⁰³*

Podemos afirmar que la gran cantidad de normas que tratan de acotar el comportamiento de los agentes sociales y delimitar con precisión lo legal y lo ilegal son, paradójicamente causa de que las fronteras de la legalidad sean cada vez más difusas y que,

¹⁰² Ibídem 99

¹⁰³ Bermejo Vera José, “El declive de la seguridad jurídica en el ordenamiento plural”.- Editorial Aranzadi, Thomson Civitas. 1era ed. Navarra- España 2005.

por tanto, la esfera de derechos y deberes de los ciudadanos acabe por depender del conocimiento de la ley sino de su interpretación por la administración.

De entre los fenómenos que produce directamente inseguridad jurídica el autor sostiene que una de ellas es la tendencia dotación de carácter de orgánicas a leyes que no lo son ni por su contenido material ni a la vista de la Constitución; asimismo, la remisión de algunos contenidos necesarios en la ley a otros ordenamientos no derogados totalmente, o también a la legalización indirecta de disposiciones de rango reglamentario promulgadas en otro momento bajo normas que ya habían sido derogadas anteriormente. No podemos olvidar que la seguridad jurídica se traduce en certidumbre y validez del derecho que presupone la existencia de normas jurídicas ciertas y eficientes.

3.4.2. Impacto en el Ámbito Tributario.

El profesor Eusebio González García, al tocar el tema de la seguridad jurídica refiriéndose al apartado de la certeza del derecho tributario, sostiene que no obstante que no se encuentre expresamente reconocida en los diferentes ordenamientos fundamentales de los países, es sin duda, una exigencia primaria que sostiene dicho principio, el cual puede ser estudiado desde diversas perspectivas, donde la doctrina lo vislumbra bajo el crisol de su aspecto formal, que se dirige hacia *“la estabilidad del derecho, como su elemento toral, que adquiere gran trascendencia en el esquema tributario, debido a la mayúscula complejidad que día a día presentan las relaciones económicas en el mundo moderno y a la mayor participación que dentro de ese entorno asume el sector público, obligando a una continua adaptación del sistema a esos cambios.”*¹⁰⁴

Sin embargo, y pese al riesgo manifiesto que representa que se efectúen reiteradas modificaciones en la ley tributaria, esas trasformaciones legislativas, conforme afirmar el tratadista Gonzales *“...no deben obedecer a cambios sin justificación a una adecuación a la*

¹⁰⁴ González García Eusebio, “Grandes temas del derecho tributario.”, Unidad Editorial de la Universidad de Guadalajara. Guadalajara-Jalisco. México 1995.

*realidad económica, como lo es la imprevisión creada por la experimentación y afán de novedades, que produce inestabilidad en el derecho”.*¹⁰⁵

Es indudable que en nuestro caso en particular, nuestros legisladores han omitido postulados fundamentales de seguridad jurídica, y han hecho de esta regulación de carácter tributario, en una disposición completamente confusa y carente de certeza. Lo manifestado, podemos evidenciar claramente en la Disposición Derogatoria de la Resolución No. NAC-DGERCGC14-00295 que actualmente regula en teoría el Procedimiento de Exoneración Ambiental Vehicular, en la cual se establece *“deróguese expresamente las siguientes Resoluciones:*

- *La Resolución No. NAC-DGERCGC12-00045, publicada en el Registro Oficial No. 643, de 17 de febrero de 2012.*
- *La Resolución No. NAC-DGERCGC12-00145, publicada en el Registro Oficial No. 678, de 9 de abril de 2012.*
- *La Resolución No. NAC-DGERCGC13-00249, publicada en el Registro Oficial Suplemento No. 008, de 5 junio de 2013.”*¹⁰⁶

En un primer momento podemos observar que en casi 2 años se han expedido 4 resoluciones regulatorias del tema, que tratan de corregir lo comprendido en la Ley de Fomento Ambiental y Optimización del Estado y su Reglamento. Este tema lo analizaremos a profundidad en el siguiente capítulo de nuestro estudio.

Volviendo al esquema de la seguridad jurídica, sobre el mismo fenómeno de la certeza legislativa, el profesor Belisario Villegas es contundente al afirmar que *“la certeza en ese ámbito se genera a partir de la confianza del gobernado de que las reglas del juego no sean alteradas, que el contribuyente tenga la mínima certeza de que respecto de la legislación de fondo sea coherente y estable, para hacer valer sus derechos”*¹⁰⁷, esta certeza queda desvirtuada indefectiblemente si se producen defectos como:

105 *Ibíd*em 58

106 *Ibíd*em 98

107 Villegas Héctor Belisario, “Curso de finanzas, derecho financiero y tributario.” Editorial Astrea de Alfredo y Ricardo Desalma. 9na edición, actualizada y ampliada. Buenos Aires-Argentina. 2005.

- a) *La Inestabilidad del derecho, considerado como el cambio normativo vertiginoso ocasionado por propósitos recaudatorios.*
- b) *Fallas técnicas normativas que se da, además de la caótica profusión de normas, que estas sean imprecisas, incoherentes, oscuras, excesivamente complejas y vagas, lo cual perjudica la seguridad jurídica.*
- c) *Remedios jurídicos insuficientes e inciertos que no dan certeza al gobernado sobre la posibilidad certera de hacer valer sus derechos.¹⁰⁸*

Por su parte, el profesor Rodolfo R. Spisso, al referirse a la certeza del derecho como parte de la seguridad jurídica del ordenamiento positivo tributario, sostiene que *“la constante modificación de las leyes tributarias, sus reglamentos y normas complementarias, muchas veces a través del ejercicio de facultades legislativas por los organismos recaudadores, constituye un mal endémico que deviene imperioso superar si se desea contribuir a la reconstrucción de una verdadera conciencia tributaria que coadyuve al cumplimiento en tiempo y forma de las obligaciones fiscales”*.¹⁰⁹ Es decir, la noción anterior presupone que la existencia de un sistema tributario requiere de una articulación y concatenación ordenada de sus normas, de una racional concordancia de sus reglamentos y normas supletorias así como de sus resoluciones, sobre todo con su Carta Magna; todo esto precisa la determinación de las figuras y las relaciones entre ellas, solo de esta manera se satisface el principio de unidad y seguridad jurídica que van de la mano, y que tienen su reconocimiento en los derechos naturales del individuo.

Este principio tiene un carácter inminentemente constitucional en virtud que el sistema tributario tiene sus bases y su legitimidad en la Carta Suprema, por lo tanto, un ordenamiento jurídico tributario en donde todos contribuyan al sostenimiento de los gastos del Estado en función de sus respectivas capacidades, exige al menos sencillez y claridad en la elaboración de las normas.

¹⁰⁸ Ibídem 61

¹⁰⁹ Spisso Rodolfo R, “Derecho Constitucional Tributario”. Editorial Lexis-Nexis. Tercera edición. Buenos Aires-Argentina. 2007.

Para el doctrinario José Juan Ferreiro Lapatza, la seguridad jurídica dentro del marco de producción normativa y creación legislativa, puede fundamentarse en el postulado de Adam Smith de la regla de la certeza en los impuestos, en razón que la certeza del sistema tributario se sostiene en su coherencia interna y externa, esto es, coherencia de sus piezas entre sí y del conjunto con sus objetivos, en general político y en particular económicos que con él se pretenden conseguir.

Asimismo, establece expresamente que la seguridad jurídica tributaria “*depende en gran medida de la claridad y coherencia de las normas que lo regulan, a lo que se conoce como la “certeza ordenadora”, símbolo de certidumbre jurídica, certeza jurídica del sometimiento al derecho respecto a las obligaciones y derechos del contribuyente y a las consecuencias de su actuación...*”¹¹⁰ Por otro lado, dentro de los defectos que causan real perjuicio y gravamen al sistema tributario son: *a) El excesivo número de disposiciones que afectan el sistema de gastos e ingresos; b) El cambio demasiado frecuente, errático y asistemático de las normas que dificultan enormemente su comprensión y hacen casi imposible un cálculo adecuado en el tiempo de las consecuencias fiscales de la actuación de cada ciudadano...*”¹¹¹

De la noción anterior, podemos reiterar que al regular las exoneraciones al Impuesto Ambiental a la Contaminación Vehicular (IACV), nuestros legisladores no han considerado postulados mínimos y elementales constitucionales, entre ellos, evidentemente el de seguridad jurídica, causando que nuestro sistema jurídico tributario al tratarse de esta regulación “ambiental”, incurra justamente en los defectos mencionados por el profesor Ferreiro.

Antonio José Sánchez Pino, al tratar acerca de este tema establece ciertos requisitos que deben cumplirse para lograr un ordenamiento jurídico tributario seguro y eficiente, sobre todo en el esquema de la creación del derecho: *el de la claridad normativa*¹¹² y *el de la estabilidad del derecho*¹¹³.

110 Ferreiro Lapatza José Juan, “Curso de Derecho Financiero Español, instituciones”. Editorial Marcial Pons Ediciones Jurídicas y Sociales S.A. Vigésima Quinta edición. Madrid-Barcelona. España. 2006.

111 Ibídem 108

112 El profesor Sánchez, respecto de la claridad normativa sostiene que a través de la certeza del derecho que se predica en materia tributaria, se debe garantizar no sólo que los contribuyentes

Tomando en cuenta el Derecho Comparado, si consideramos la legislación española respecto al tema de la seguridad jurídica en materia tributaria recogemos lo señalado en el fallo del Tribunal Constitucional Español, contenido en el precedente F.J. 7 STC- 204-2000, el mismo que determina:

"Solo sí, en el ordenamiento jurídico en que se insertan y teniendo en cuenta las reglas de interpretación admisibles en Derecho, el contenido o las omisiones de un texto normativo produjeran confusión o dudas, que generan en sus destinatarios una incertidumbre razonablemente insuperable acerca de la conducta exigida para su cumplimiento o sobre la previsibilidad de sus efectos, podría concluirse que la norma infringe el principio de seguridad jurídica..."¹¹⁴

Evidentemente en nuestro caso práctico observamos que la modificación constante de esta disposición que regula las exoneraciones del impuesto ambiental a la contaminación vehicular va en contra de la seguridad jurídica, no solo por el plano reiterativo (4 resoluciones) sino por el contenido de la disposición, en especial al referirse a la exoneración de aquellos contribuyentes cuyos vehículos estén directa y exclusivamente relacionados con la actividad productiva en donde se ha modificado tan radicalmente los requisitos, el procedimiento y la naturaleza misma de esta normativa que decanta en una total incertidumbre para el sujeto pasivo.

No olvidemos que esta certeza tan elemental, dentro de un plano jurídico tributario, no solo deben sopesar sobre las leyes sean orgánicas u ordinarias sino que debe derivarse a las normas de desarrollo y ejecución o disposiciones interpretativas, en reglamentos, resoluciones

conozcan la legislación aplicable sino también que la comprendan, de modo que las normas en esa apartado del derecho deben ser lo suficientemente claras como para que de su aplicación de deriven unas obligaciones fiscales ciertas para los ciudadanos destinatarios en última instancia de los tributos.

¹¹³ Debemos precisar que la estabilidad del derecho y la seguridad jurídica son nociones que van de la mano, por lo tanto el ordenamiento debe ofrecer a los ciudadanos un marco normativo en el que puedan operar y decidir razonablemente, dotándoles de confianza en la estabilidad del marco normativo que lo rige así como en la fiabilidad de que sus previsiones están regidas por las razón y no la arbitrariedad de quien legisla; pero eso no presupone tampoco llegar al extremo de la petrificación del derecho, pues éste no puede mantenerse inactivo ante la realidad social y económica del momento de un país, que obliga a modificar las normas.

¹¹⁴ Ibídem 98

y demás compendios normativos dispositivos que otorguen de solvencia y rectitud al ordenamiento tributario en su conjunto y por tanto garantice que el ciudadano conozca las consecuencias jurídicas que derivan de su propia actuación.

Para finalizar este análisis doctrinario, el tratadista tributario José Osvaldo Casás, expresa algunos puntos que es conveniente mencionar para lograr entender la importancia de la seguridad jurídica dentro del ejercicio de la potestad tributaria:

- i. *Vigencia institucional plena.*
- ii. *Realización concreta de los principios, derechos y garantías constitucionales.*
- iii. *Respeto del principio de reserva de ley tributaria.*
- iv. *Mínima flexibilización de la reserva de ley.*
- v. *Irretroactividad de las normas tributaria.*
- vi. *Sometimiento a la regla de jerarquía normativa.*
- vii. ***Continuidad y estabilidad de las normas tributarias y transparencia, precisión y simplicidad en los preceptos.***
- viii. *Supresión de los conceptos jurídicos indeterminados.*
- ix. *Limitado uso de presunciones legales determinativas.*
- x. *Codificación –al menos de la parte general- del derecho tributario.¹¹⁵*

Podemos enfatizar en algunos de los preceptos que señala el maestro Casás, sobre todo al referirse al respeto de los principios, derechos y garantías constitucionales, que son el eje de la consecución de un ordenamiento jurídico justo y ordenado. Además de reiterar el respeto del principio de la reserva de ley tributaria que ya lo topamos en el Primer Capítulo de nuestro estudio, además de enfatizar la estabilidad normativa tributaria, evitando el abuso en el uso de los Resoluciones, y Reglamentos de todo tipo o de los denominados de necesidad o urgencia, que solo llevan a un mal uso de la utilización constitucional de los reglamentos delegados a otros órganos producto de desconcentración o descentralización dependiendo el caso.

¹¹⁵Casás José Osvaldo, “Derechos y garantías constitucionales del contribuyente a partir del Principio de Reserva de ley tributaria”.- Editorial Adhoc. Primera reimpresión de la 1ª edición. Buenos Aires-Argentina. 2005.

Por lo expuesto, es indudable que un eje transversal de la seguridad jurídica es la confección de las normas, especialmente las tributarias, por ser éstas en palabras del profesor Casás *“una intromisión en el derecho fundamental de protección al patrimonio del gobernado, en vía de excepción, las cuales deben estar formuladas de tal forma que proporcionen certeza al ciudadano hasta donde puede el Estado restringir ese derecho y, como el contribuyente debe cumplir con su obligación de contribuir al gasto público de manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes tributarias”*¹¹⁶.

Tanto la doctrina como la jurisprudencia, han coincidido en evitar la formulación excesiva de normas ineficientes en el marco jurídico tributario, pues no permite al gobernado conocer a ciencia cierta cómo es que debe cumplir con su obligación tributaria así como sus derechos frente al fisco.

Esta excesiva creación de disposiciones en la que ha recaído la regulación objeto de nuestro estudio, según los tratadistas se le conoce como *proliferación legislativa*¹¹⁷, fenómeno que consiste en la producción descontrolada e injustificada de normas, además de la utilización indiscriminada de reglamentos o resoluciones, que dificulta en buena medida al contribuyente de conocer cómo proceder y hasta donde llevan sus obligaciones fiscales.

No vamos a profundizar acerca del tema, pero es necesario enfatizar que la motorización legislativa que ha caracterizado a nuestro país hasta la actualidad y a muchos países de Sudamérica, es un fenómeno que desemboca en la generación indiscriminada de normas y reglas generales obligatorias para el ciudadano, hechas de manera apresurada, y sin considerar las serias implicaciones presentes o futuras y su debida correlación con el entramado jurídico vigente; vicio lamentable que si se utiliza de manera sistemática produce un alto grado de inseguridad jurídica en el gobernado sobre todo en el carácter tributario.

Si bien la conducta humana social se caracteriza por su evidente dialéctica y su naturaleza dinámica, el derecho tiene como objetivo primordial el regular acorde a las

¹¹⁶ Ibídem 68

¹¹⁷ Según el tratadista Jaime Abensur Pinasco, este fenómeno no es más que la explosión de leyes que un Estado otorga y que además lleva impresa la mala calidad producto de la violencia (rapidez) que existe para dar leyes, mucha de ellas modificadas el día siguiente de su publicación.

necesidades vigentes del conglomerado social, sin embargo no se puede abusar de este precepto ya que desencadena en un fenómeno de inseguridad jurídica.

Como sabemos en materia tributaria, los sujetos pasivos tienen dentro de sus deberes la obligación de cumplir con todas las obligaciones fiscales que están contenidas en la ley Sustantiva y el reglamento correspondiente, y que pueden ser complementadas o aclaradas eventualmente por resoluciones sin modificar la naturaleza misma de la disposición tributaria, pero no se puede hacer uso excesivo de esta prerrogativa, pues convierten su cumplimiento y acatamiento en un verdadero desasosiego para el gobernado, en razón que no se sabe a ciencia cierta cuál es la obligación objetiva de la normativa que debe ser cumplida. Más aun considerando que el fin y el objetivo de un Impuesto Verde no es estrictamente contribuir en el gasto público sino que tiene fines específicos retributivos y disuasorios diferentes a cualquier otro tipo de impuesto.

Luego de analizar el contexto jurídico normativo de la seguridad jurídica dentro del esquema de regulación tributaria, hemos podido obtener algunas conclusiones acerca de nuestro tema en particular que son las exoneraciones del impuesto ambiental a la contaminación vehicular (IACV) con énfasis en la exención cuarta. De lo anterior, observamos que la seguridad jurídica como principio fundamental en nuestro contexto normativo evidentemente se ha visto afectado por la presente regulación, situación que podría ocasionar un estado de indefensión en el grupo social.

Finalmente, y reanudando nuestro análisis, me parece sustancial que realicemos una breve revisión integral de la norma tributaria pero no solo desde un plano netamente legal y constitucional, sino también desde un marco ambiental.

No olvidemos que la normativa analizada durante esta tesina, además de evidenciar una serie de vacíos normativos y antinomias en su redacción, en lo que versa sobre las exenciones tributarias al impuesto ambiental a la contaminación vehicular, también ha generado grandes dudas sobre su eficiencia como tributo ambiental dentro de nuestro sistema jurídico.

3.5. Política Ambiental y el IACV.

Como ya hemos visto, los impuestos verdes se configuran como aquellos tributos que procuran la conservación y protección del medio ambiente, el cual se torna más vulnerable, por el uso y abuso de la intervención humana. Sin embargo, dentro de la doctrina y de la experiencia práctica que han tenido algunos países desarrollados, podemos evidenciar que el impuesto además de cumplir con algunos requisitos que le permitan definirse como una norma jurídico-ambiental, debe estar acorde a una Política Ambiental razonable.

De la experiencia Sudamericana, pocos son los países que han vislumbrado correctamente la naturaleza misma que debe tener un impuesto verde, esto en razón que se ha desvirtuado conceptualmente a este tipo de tributos, dotándole de ciertas características que aparentemente tienen carácter ambiental pero que en su ámbito de aplicación encierran fines lucrativos.

Los tratadistas insisten en determinar que los motivos más trascendentales para crear impuestos ambientales se basan en los siguientes postulados: *a) generar ingresos que puedan tener destinos específicos para la conservación y mantenimiento de recursos naturales, de esta noción, determinamos que la destinación de los fondos objeto del presente impuesto no cumple su carácter teológico-objetivo, es decir, el resarcir o el impulsar una política pública verde; b) buscar comportamientos que incidan en el consumo de ciertos productos que causan menos impacto ambiental sobre su entorno, que se configura como el fin disuasorio de los impuestos ambientales. En la actualidad, no contamos con una política de utilización de combustibles alternativos que sean más amigables con el ambiente; c) fomentar e incentivar la búsqueda de tecnología que permita la creación de nuevos métodos y utilización correcta de insumos y materias primas para productos con menos impactos ambientales negativos...*¹¹⁸ Si bien el Ministerio del Ambiente impulsa una serie de programas, no existe una política que se encuentre destinada a realizar estudios de impacto ambiental que vincule la

118 “Impuestos Verdes”. Recuperado de: http://debi.ec/index.php?option=com_k2&view=item&id=11:debi-informa-impuestos-verdes&Itemid=135. Acceso: (09-08-2014)

utilización de vehículos y que esté financiada por la recaudación del IACV. Las exenciones concedidas van directamente en contraposición a los fines ambientales.(Lo subrayado me pertenece)

El impuesto ambiental a la contaminación vehicular, seguramente ha conseguido a través de la imposición pecuniaria obligatoria, de alguna forma disuadir a los sujetos pasivos contribuyentes a que adquieran vehículos mucho más nuevos y menos contaminantes, avance que resulta bastante significativo, pero de manera general opera como un marco netamente recaudatorio, de tal forma que los sujetos pasivos simplemente cancelan el valor que les corresponden y siguen utilizando sus vehículos.

Por esa razón, no se está logrando generar políticas que permitan al gobierno central, manejar los recursos recaudados y destinarlos a mejoras y al mantenimiento de los recursos naturales o que se encaminen a un cambio en el comportamiento de consumo, buscando tendencias más ecológicas. Tampoco se está fomentando la búsqueda de técnicas y tecnologías “verdes” para la creación de productos o sus sustitutos.

Parece que se ha tergiversado el sentido de la tributación, de tal forma que ahora ejerce influencia hasta en el propio mercado, desencadenando cargas fiscales que producen ventajas competitivas para ciertos sectores, reduciendo el déficit público, centrando su objetivo en el incremento o mantenimiento del gasto público, y finalmente destinando los recursos en otros programas. No es nuevo afirmar que no existe evidencia alguna que a través de la recaudación del IACV se financie programas o políticas bajo la tutela del Ministerio del Ambiente u otra entidad de carácter Ambiental. Lo anterior podremos dilucidar en los párrafos subsiguientes al analizar la gestión recaudatoria que tiene el SRI, con respecto a este impuesto específico.

Es una necesidad imperante que nuestros impuestos verdes busquen disminuir impactos ambientales medibles y que vayan acorde con la situación ecológica actual o contribuyan con programas directamente vinculados con la emisión de gases.

3.5.1. DERECHO COMPARADO: ENVIRONMENTAL PROTECTION AGENCY. (Estados Unidos de América). 119

En el Derecho Comparado, si consideramos la gestión realizada por una institución fundamental de los Estados Unidos de América en materia ambiental como “Environmental Protection Agency”¹²⁰, podemos deducir varias conclusiones y considerar alguno parámetros prácticos, acerca de cómo se debería establecer una correcta regulación medioambiental tributaria, más aún si analizamos desde una perspectiva de un país desarrollado como el Norteamericano, el cual desde un inicio debe regirse obligadamente a estándares tributarios ambientales más estrictos, en razón de su potencial económico a nivel mundial.

Si bien el Congreso de los Estados Unidos es el órgano encargado legítimo de elaborar la legislación sobre los asuntos de salud pública o ambiental, la EPA apoya las iniciativas ambientales que recibe el Congreso por parte de los ciudadanos, y los reflejan en reglamentos y normativa, previo estudios de impacto ambiental.

A lo largo del tiempo, el Congreso Americano ha aprobado y suscrito numerosas leyes para proteger la salud humana y el ambiente, colocando especial énfasis en que las normativas sean lo más claras para lograr su eficaz cumplimiento y acatamiento.

Las leyes y mandatos normativos reflejan la gestión de la EPA, pues les otorga de cierta autoridad y legitimidad para redactar textos legales que sirven como plataforma para lograr los objetivos en salud pública y ambiental en toda la nación americana.

Es indudable que la aplicación de las normativas ambientales por su naturaleza compleja, no es de inmediata aplicación, pero encuentran en la EPA *“una agencia reglamentaria autorizada a escribir los reglamentos que explican los detalles críticos*

119Environmental Protection Agency (EPA). Recuperado de: <http://www.epa.gov/>

120La EPA dirige las ciencias ambientales de la nación, así como también los esfuerzos investigativos, educativos y de evaluación. Se encarga de trabajar para desarrollar y hacer cumplir normas y reglamentos que implantan leyes ambientales establecidas por el Congreso de los Estados Unidos de América. La EPA es responsable por investigar y establecer estándares nacionales para una variedad de programas ambientales, y delegar a estados y tribus las responsabilidades para otorgar permisos, supervisar y hacer cumplir los acatamientos.

técnicos, operacionales y legales necesarios para implementar las leyes."¹²¹De esta manera se procura evitar la confusión en los sujetos contribuyentes de los diferentes Estados, sobre cuáles son sus deberes y obligaciones acerca del tema ambiental a nivel general, cometido que otorga seguridad jurídica al ordenamiento jurídico y hace de las normas válidas y eficientes.

Anualmente, la EPA promulga 130 reglamentos que son relevantes y se aplican en todo el país, de los cuales pese a que tan solo pocas regulaciones se convierten en texto obligatorio dentro de la nación, por otro lado se constituyen en norma consuetudinaria válida, que según los estudios recientes de esta misma institución recogen al menos 100 millones de dólares anuales para invertir en planes de acción ambiental.

Por lo expuesto en este primer acercamiento a esta entidad, si realizamos un análisis comparativo al caso ecuatoriano, a primera vista podemos determinar que hoy en día no contamos con una institución semejante a la EPA, que realice una gestión que brinde soporte e información que sirva de base para establecer la legislación ambiental, sobre todo en materia tributaria. Si bien el Ministerio del Ambiente contribuye a través de sus organismos con planes particulares para regular los impactos ambientales y si bien la Agencia Nacional de Tránsito fue creada como un órgano de control y de soporte, no existe coordinación con el poder legislativo para realizar un correcto estudio ambiental y para elaborar una normativa tributaria eficaz acorde a nuestras necesidades. De nuestra experiencia, es el Servicio de Rentas Internas el que realiza esta gestión regulatoria, amparado en lo que establece el *artículo 8 de la Ley de Creación del Servicio de Rentas Internas*¹²²; gestión que lamentablemente por su falta de experiencia, por la falta de capital humano capacitado (especialistas en gestión ambiental), y por diversas causas ha ocasionado un estado de inseguridad jurídica.

La Agencia Nacional de Tránsito ha sido la encargada de realizar el control del Transporte y la Seguridad Vial, de Planificar, regular y controlar la gestión del Transporte Terrestre, Tránsito y Seguridad Vial en el territorio nacional, a fin de garantizar la libre y segura movilidad terrestre, prestando servicios de calidad que satisfagan la demanda

¹²¹ Ibídem 1.

¹²²Art. 8.- El Director General del SRI expedirá resoluciones de carácter general y obligatorio, tendientes a la correcta aplicación de normas legales y reglamentarias. Registro Oficial 206 del 02 de Diciembre de 1997.

ciudadana; coadyuvando a la preservación del medio ambiente y contribuyendo al desarrollo del país, en el ámbito de su competencia. Sin embargo no existe el vínculo y la coordinación necesaria para que exista un trabajo en conjunto y se pueda legislar correctamente en esta materia sobre todo.

Es evidente, que para la imposición del tributo se consideró exclusivamente el cilindraje de los vehículos y el año de los mismos, esquema que es herencia de la gestión realizada por la Policía Nacional, institución que en su momento no fue la indicada para que se encargue de dotar de parámetros para establecer una regulación tan importante como la tributaria- ambiental.

Respecto a la noción anterior cabe precisar que no podemos disentir con el segundo criterio de valoración para haber establecido el IACV, en razón que la antigüedad del vehículo, en efecto sí puede ser un factor determinante para la imposición del impuesto, por sus efectos en el fenómeno de contaminación ambiental; de esta manera, es indudable que las emisiones si dependen de los años del vehículo.

Pero si consideramos el cilindraje con énfasis al tamaño del motor estamos determinando de manera ineficaz la regulación de este impuesto sobre todo si es denominado “impuesto verde o impuesto ambiental”, ya que como veremos más adelante, muchos son los criterios y los elementos esenciales que pueden definir la contaminación vehicular y que no se basan precisamente en el tamaño del motor.

La eficacia del vehículo, es el eje rector a través del cual debería partirse para el cálculo del impuesto, no vamos a introducirnos en un plano técnico- mecánico para analizar la regulación, ya que se estaría desvirtuando el propósito del presente estudio cuya naturaleza es netamente jurídica, sin embargo, es necesario analizar al menos superficialmente algunos hechos relevantes que nos permitan dilucidar nuestras conclusiones y el plan de acción.

3.5.1.1. CRITERIOS DE DISCRIMINACIÓN.¹²³

Según esta institución rectora, muchos son los factores que afectan sus MPG (millas por galón) y por tanto la eficiencia del vehículo, podemos considerar los siguientes:

A. FORMA DE CONDUCIR:

- **Acelerar rápidamente y frenar repentinamente.-** El realizar estos cambios de velocidad bruscos, si influye en el ahorro de gasolina por hasta 33 % en carretera y 5 % en la ciudad y por tanto en la emisión de gases contaminantes.

Según señala un estudio de la EPA, las nuevas pruebas de la EPA toman en cuenta la aceleración más rápida. El conducir vigorosamente puede bajar sus MPG aún más.

- **Dejar el automóvil a ralentí baja sus MPG.-** Los estudio de la EPA, establecen que dejar el auto a *ralentí*¹²⁴, más de lo normal puede bajar sus MPG lo cual contamina más y no es beneficioso para el propio vehículo.
- **Conducir a velocidades más altas.-** Se han realizados varios estudios automotrices en los que se ha determinado que esta práctica incrementa la resistencia aerodinámica del vehículo, reduciendo su ahorro de gasolina.
- **Climas fríos y viajes cortos.-** Reduce el ahorro de energía, en virtud que el motor del automóvil opera más eficientemente cuando está caliente. Cuando se utiliza el vehículo para movilizarse distancias sumamente cortas, hace que el vehículo funcione a la temperatura ideal por menos tiempo. Está comprobado que el dejar el auto en marcha, para que se caliente no le ayuda a ahorrar gasolina. De hecho, gasta más gasolina y causa más contaminación.
- **Carga o rieles de carga.-** Cuando se coloca en el techo del vehículo carga, incrementa la resistencia aerodinámica y baja el ahorro de gasolina.

¹²³ Información tomada de la EPA. Recuperado de: <http://www.epa.gov/>

¹²⁴ Se refiere al número de revoluciones por minuto que debe tener el motor de un automóvil u otro vehículo cuando no está acelerado.

- **Remolcar.-** El realizar un remolque o cargar peso en exceso rebaja sus MPG, en virtud que los vehículos están diseñados para cargar un peso específico. Sin embargo este caso es eventual y excepcional.
- **El uso excesivo de accesorios electrónicos.-** El excesivo uso de accesorios electrónicos dentro del vehículo baja su eficiencia de combustible. Sin embargo es igualmente un criterio casi imperceptible.
- **Tipo de Terreno.-** Es indudable que no es lo mismo conducir en pendientes o terrenos montañosos o en calles sin pavimentar que en terrenos planos o calles pavimentadas, eso influye mucho en el gasto de combustible e influye en las emisiones contaminantes.
- **Tipo de vehículo.-**Según los estudios, el tipo es el factor trascendental para determinar las emisiones contaminantes en razón de la eficiencia. Si enunciamos un ejemplo práctico al azar, los vehículos con una tracción trasera y delantera hace que el motor trabaje más e incrementa las pérdidas en el cárter del motor.

B. MANTENIMIENTO DE VEHÍCULO: No es una novedad el afirmar que el mantenimiento del vehículo influye en el desempeño del mismo, en cuanto a su eficiencia, precepto que se encuentra ligado directamente a las emisiones contaminantes.

- ✓ Un motor mal afinado quema más combustible.
- ✓ Los neumáticos mal alineados o desinflados pueden reducir el ahorro de gasolina al incrementar la resistencia de rodaje.
- ✓ El arrastre de frenos puede hacer que el motor trabaje más y contamine más.
- ✓ Un filtro de aire sucio o sin mantenimiento puede reducir su eficiencia de combustible sobre todo en el caso de autos antiguos con motores carburados.

C. VARIACIÓN EN EL COMBUSTIBLE.- El combustible es otro factor determinante para la medición de contaminación y de eficiencia del vehículo en razón que algunos combustibles contienen menos energía que otros.

Por ejemplo, según la EPA, el uso de combustibles oxigenados o gasolina reformulada (RFG), puede causar disminución en la eficiencia del vehículo, en nuestro caso ecuatoriano, por ejemplo la utilización de gasolina SUPER125, ayuda a conservar la vida útil del motor por la pureza de su composición, mientras que la gasolina EXTRA, contiene más partículas que disminuyen el funcionamiento eficiente del motor, la variación evidentemente se produce por el costo de cada una, siendo la primera más costosa que la segunda.

3.5.1.2. FACTORES PARA IMPOSICIÓN.

Luego de este breve análisis del Derecho Comparado, podemos observar claramente que la determinación del grado o porcentaje de contaminación que emite cada vehículo va mucho más allá del cilindraje, del tamaño del motor o del año de antigüedad, sino que se enmarca en virtud de la eficiencia del motor del vehículo sujeto a la imposición, medida que en nuestro análisis está calculada por las siglas Mpg (Millas por galón).

Por tanto, para la correcta imposición de un impuesto de carácter ambiental no se puede considerar un criterio ineficaz y falto de análisis, sino por el contrario debería existir una investigación profunda como la han realizado ya varios países miembros de la Comunidad Andina, con el fin de regular de manera coherente este tipo de comportamientos, sobre todo para conseguir su cumplimiento cabal dentro del grupo humano, creando conciencia social.

A continuación podemos observar tres simples ejemplos que reflejan lo enunciado durante todo este análisis normativo:

125 La gasolina Súper tiene mejor octanaje, es más limpia, mejora el rendimiento de combustible, mayor potencia y protege mejor al sensor de oxígeno y el convertidor catalítico.

www.ahorremosgasolina.org

el Sitio Oficial del Gobierno para Información en el Ahorro de Combustible

Móvil Inglés Mapa del Sitio Enlaces Preguntas Frecuentes Vídeos
Contactos

Encuentre un Auto Ahorre Dinero y Gasolina Beneficios Mis MPG Vehículos y Combustibles Avanzados Acerca de los Estimados de la EPA Más...

Usted está aquí: [Encuentre un Auto - Inicio](#) > [Seleccione Lado-a-Lado](#) > Compare Lado a Lado



CASO # 1

SUBARU XV

VS

CHEVROLET CRUZE

AÑO: 2014

AÑO: 2014

CILINDRAJE: 2.0

CILINDRAJE: 1.8

Compare Lado a Lado

Ahorro de Combustible

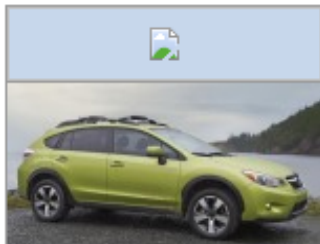
Energía y Medio Ambiente

Seguridad

Especificaciones

Personalice

2014 Subaru XV
Crosstrek Hybrid AWD



2.0 L, 4 cil, Automático (rango de
transmisión variable)
MSRP: \$25,995 - \$29,295

2014 Chevrolet Cruze



1.8 L, 4 cil, Automático (S6)
MSRP: \$17,520 - \$24,985

Medida de Impacto de Energía ⓘ

Consumo Anual de Petróleo

- Barril doméstico
 - Barril importado

1 barril = 42 galones

GASOLINA REGULAR



10,6 barriles

GASOLINA REGULAR



12,2 barriles

Emisiones de Gases Efecto Invernadero ⓘ

Unidades:

Gramos por milla

Mostrar:

CO2 de Escape

GASOLINA REGULAR

289 gramos por milla



GASOLINA REGULAR

333 gramos por milla



CASO # 2

CHEVROLET SILVERADO C15

VS

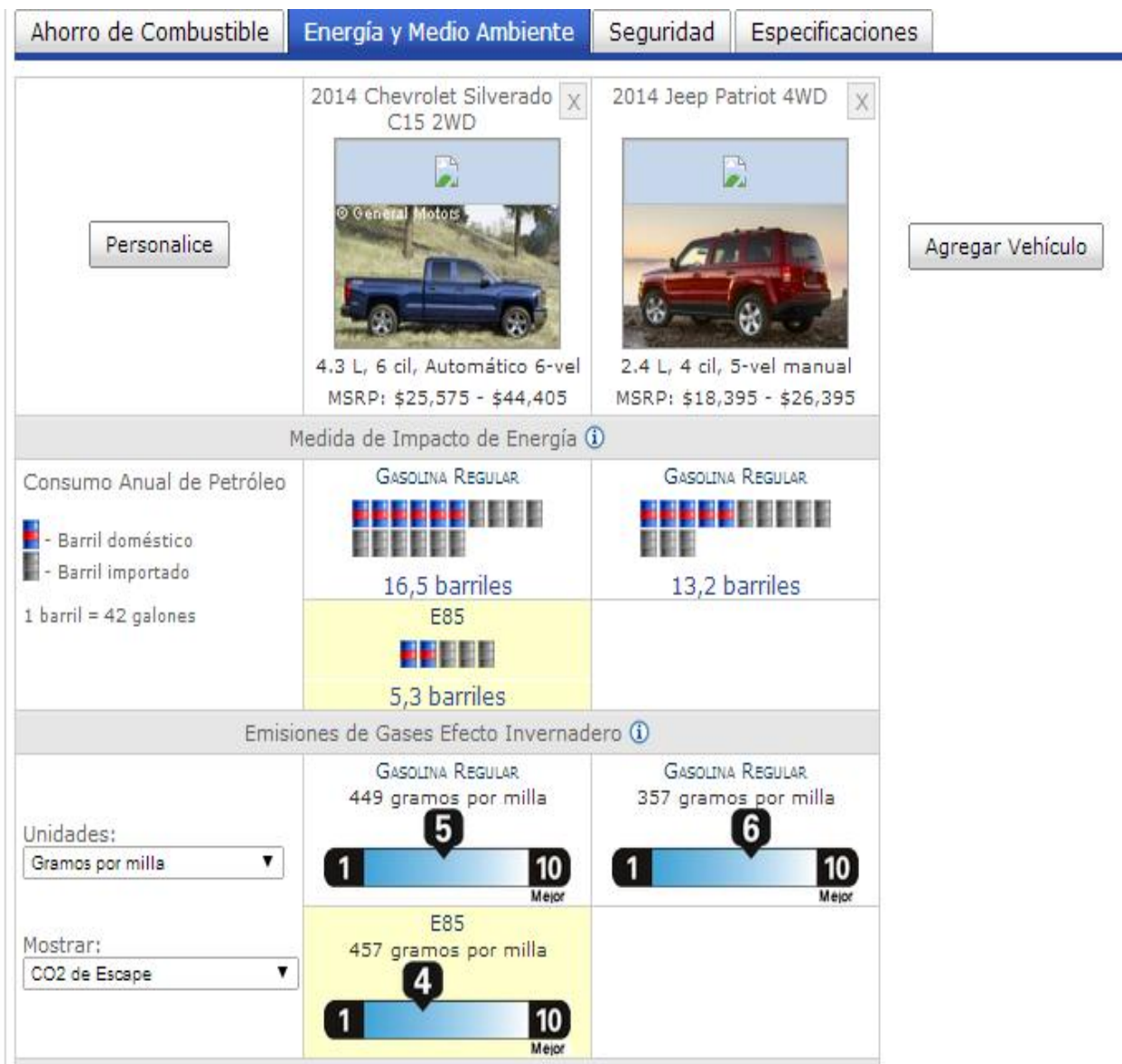
JEEP PATRIOT 4WD

AÑO: 2014

AÑO: 2014

CILINDRAJE: 4.3

CILINDRAJE:



CASO # 3

TOYOTA TACOMA 2WD

VS

MITSUBISHI LANCER

AÑO: 2014

AÑO: 2014

CILINDRAJE: 2.7

CILINDRAJE: 2.0

Usted está aquí: [Encuentre un Auto - Inicio](#) > [Seleccione Lado-a-Lado](#) > Compare Lado a Lado

Compare Lado a Lado

Ahorro de Combustible

Energía y Medio Ambiente

Seguridad

Especificaciones

Personalice

2014 Toyota Tacoma
2WD



2.7 L, 4 cil, 5-vel manual
MSRP: \$18,125 - \$25,210

2014 Mitsubishi Lancer



2.0 L, 4 cil, Auto(AM6), Turbo
MSRP: \$17,195 - \$21,445

Agregar Vehículo

Medida de Impacto de Energía ⓘ

Consumo Anual de Petróleo

- Barril doméstico
 - Barril importado

1 barril = 42 galones

GASOLINA REGULAR



14,3 barriles

GASOLINA PREMIUM



16,5 barriles

Emisiones de Gases Efecto Invernadero ⓘ

Unidades:

Gramos por milla ▼

Mostrar:

CO2 de Escape ▼

GASOLINA REGULAR

391 gramos por milla



GASOLINA PREMIUM

437 gramos por milla



Fuente: ENVIRONMENTAL PROTECTION AGENCY, COMPARATION SIDE BY SIDE. Disponible en: <http://www.epa.gov/>

- De los tres ejemplos elegidos al azar, se desprende que los vehículos que cuentan con un cilindraje superior al de otros, no necesariamente contaminan más sino por el contrario se encasillan en un rango ambiental superior. Todo esto en razón de la eficiencia del vehículo automotor.

Luego de observar estos tres prácticos ejemplos hemos podido inferir que la base imponible del IACV se encuentra mal establecida y no posee una base técnica suficiente como para consolidarse como una norma jurídica tributaria eficaz y válida dentro de nuestro conglomerado social, más aún si se la cataloga como un impuesto “verde”.

Es claro dilucidar que en el caso estadounidense, en el cual se toma en consideración la eficiencia del vehículo, el año y políticas que regulan la ocupación vehicular, sobre todo en automotores que operan como servicio público, la regulación tiene una base firme y un sustento jurídico totalmente justificado y válido dentro del ordenamiento americano.

3.5.1.3. TABLA COMPARATIVA DE VEHÍCULOS.126

Podemos observar brevemente algunos ejemplos prácticos que también reflejan que el criterio de eficiencia es el determina el grado de contaminación de un vehículo como para

Model Year 2014 Green Vehicle Guide

Model	Displ	Cyl	Trans	Drive	Fuel	Sales Area	Stnd	Stnd Description	Underhood ID	Veh Class	Air Pollution Score	City MPG	Hwy MPG	Cmb MPG	Greenhouse Gas Score	SmartWay	Comb CO2
CHEVROLET Silverado 25	6	8	Auto-6	4WD	Ethanol/Gas	FC	B8	Federal Tier 2 Bin 8	EGMXT06.0396	standard SUV	2	N/A	N/A	N/A	N/A	No	N/A
CHEVROLET Silverado 25	6	8	Auto-6	2WD	Ethanol/Gas	FC	B8	Federal Tier 2 Bin 8	EGMXT06.0396	standard SUV	2	N/A	N/A	N/A	N/A	No	N/A
HYUNDAI Elantra Coupe	2	4	Auto-6	2WD	Gasoline	CA	U2	California LEV-II ULEV	EHYXV02.0AGE	midsize car	6	24	34	28	7	Yes	319
HYUNDAI Elantra Coupe	2	4	Auto-6	2WD	Gasoline	CA	PZEV	California PZEV	EKMXXV02.0EFP	midsize car	9	24	34	28	7	Yes	319

126 Fuente: Environmental Protection Agency. Disponible en: http://www.fueleconomy.gov/feg/EPAGreenGuide/pdf/all_alpha_14.pdf

establecer un impuesto por estas emisiones.

Si consideramos por ejemplo un vehículo marca 150 modelo Silverado camioneta y un HYUNDAI modelo ELANTRA, podemos afirmar que pese a que el primero tiene un cilindraje 3.5 aproximadamente frente al 1.6 del segundo, la FORD contamina mucho menos en razón que la tecnología de su motor es mucho mejor, el sistema de encendido y bujías es más preciso, si bien tiene 6 cilindros este vehículo es más eficiente ya que a una velocidad adecuada apaga su motor y se enciende el automático, por lo tanto tiene mejor transmisión.

La eficiencia está dada por la transmisión no depende del cilindraje, según los estudios efectuados en la Agencia Nacional de Tránsito, el criterio del cilindraje (tamaño del motor) es herencia de la Policía Nacional. Asimismo, existe una discriminación de la **transmisión CVT¹²⁷** que podría mejorar la eficiencia de los vehículos, ya que está ligada directamente al subsidio de la gasolina existencia y a una falta de criterios estudios automotrices encaminados a buscar el mejor mecanismo para imponer estas normativas de manera coherente, sin embargo es lamentable observar que actualmente no existen especialistas en ingeniería automotriz en las entidades que regulan este tipo de impuestos (SRI).

El criterio de ocupación del vehículo pese a sus limitaciones y a la dificultad que implicaría su aplicación y control debería ser un criterio utilizado para establecer imposiciones tributarias ambientales sobre todo si nos referimos al transporte público.

Según información extraída de la Agencia Nacional de Tránsito, no existen redes de monitoreo atmosférico actualmente, que permitan realizar un análisis de impacto ambiental vinculado a las emisiones vehiculares.

El Sistema Nacional de Revisión Vehicular, que es el organismo de control encargado de realizar la fiscalización correspondiente de los vehículos, tiene un presupuesto privado, por lo que no existe vinculación de los fondos obtenidos por concepto del pago del IACV, lo cual le quita el carácter de impuesto verde ya que no tiene un fin reparatorio. Por otro lado, no

¹²⁷ Es un tipo de transmisión semiautomática que puede cambiar la relación de cambio a cualquier valor dentro de sus límites y según las necesidades de la marcha. La transmisión variable continua no está restringida a un pequeño número de relaciones de cambio, como las 4 a 6 relaciones delanteras de las transmisiones típicas de automóviles.

existe apoyo financiero a programas que combatan las enfermedades causadas por las emisiones de CO₂, si bien nuestro país aporta el 0.306 para resarcir las emisiones de carbono reflejadas en la denominada huella de efecto invernadero¹²⁸, no resulta gestión suficiente como para justificar la existencia de este impuesto que ya desde el 2012 y pese a la inseguridad jurídica que ha presentada, ya ha recaudado miles de dólares anuales.

Por último, cabe resaltar que existe una evidente contradicción en el comportamiento regulatorio de este impuesto y del manejo ambiental vehicular, en razón que nuestra misma política aduanera implantada ha elevado los aranceles cada vez más y ha ido limitando los cupos para autos provenientes del extranjero que son mucho más eficientes y que contaminan menos.

3.5.1.4. REGULACIÓN COLOMBIANA: PERMISOS DE CIRCULACIÓN Y SOBRETASAS.

Dentro del Derecho Comparado, tomando a uno de los países miembros de la Comunidad Andina, podemos recogerlas regulaciones del derecho colombiano que son un claro ejemplo de medidas radicales eficientes que han tenido grandes resultados, por ser disposiciones que han roto esquemas caducos y que se constituyen en una base para lograr una reforma fiscal verde.

3.5.1.4.1. Sobretasas.

Me refiero específicamente al caso de las sobretasas, que son manejadas de manera territorial en el territorio colombiano, instrumento de política ambiental que se ha convertido en una herramienta disuasoria decisiva que está fomentando conductas ecológicas en la población colombiana.

Al hablar de sobretasas, me refiero específicamente a los gravámenes que recaen en el combustible, se constituye en un tributo que se declara y se paga por el consumo de gasolina

¹²⁸ Se conoce como huella de carbono a “la totalidad de gases de efecto invernadero (GEI) emitidos por efecto directo o indirecto de un individuo, organización, evento o producto”. Recuperado de: http://www.sulayr.es/huella_carbono_mas.php. Acceso: (12-10-2014)

motor extra producción nacional o importada en cada distrito. Este gravamen es entendido como un pago adicional sobre el precio de venta al público del combustible y persigue un fin netamente disuasorio para que los contribuyentes reduzcan la utilización de sus vehículos. La recaudación va encaminada a resarcir el medioambiente.

Este impuesto tiene como hecho generador el consumo de gasolina motor, y se grava al momento de la venta por parte del distribuidor al consumidor; y al momento de la compra o de la introducción a cada distrito. Esta regulación comenzó en Bogotá, ciudad capital que presenta la mayor cantidad de problemas de circulación y contaminación.

Este es un ejemplo claro de fomentar un comportamiento diferente en los sujetos pasivos contribuyentes, que podría ser impuesto por el gobierno central ecuatoriano. El principal problema de optar por este tipo de instrumentos ambientales, son las repercusiones que acaecerán sobre el Ejecutivo, y el parcial rechazo que indudablemente se generará en la población. Riesgo que generalmente no corren los gobiernos por temor de incurrir en inestabilidad en sus regímenes, sobre todo en términos de popularidad dentro de un marco político.

3.5.1.4.2. Permisos de circulación negociables.

Por otro lado, en el caso colombiano existen certificados de emisiones o permisos de descargas, los mismos que se configuran como herramientas que fijan el límite superior del grado de contaminación de los recursos del medio ambiente.

La “DIAN”, Oficina de Estudios Económicos, en su cuaderno de Trabajo No. 033: “Fundamentos para el uso de instrumentos fiscales en la política ambiental establece que: *“mediante la idea fundamental de que el Estado es propietario de los recursos del medio ambiente, estos certificados son permisos o licencias para el uso de los recursos del medio ambiente.”*¹²⁹ Por lo tanto, se conceden estos permisos, estimando la cantidad de sustancias

129 Martínez Alier Joan, Field Barry C. y Binder Klaus Georg, (DIAN: Oficina de Estudios Económicos, Cuaderno de Trabajo No. 033), “Fundamentos para el uso de Instrumentos Fiscales en la Política Ambiental: Una Aproximación al Caso Colombiano”. Recuperado de: http://www.dian.gov.co/descargas/Servicios/OEEDocumentos/Cuadernos/Cuaderno_de_trabajo_033.pdf

nocivas que pueden ser emitidas por unidad de tiempo, a través de una gestión fiscalizadora de monitoreo y de varios estudios de las actividades productivas, entre ellos principalmente la circulación vehicular.

Con esta medida, se le atribuye un valor y se fija a un precio a cada Certificado que permita constituirse en un elemento disuasorio para que los sujetos contribuyentes opten por otros mecanismos de circulación, o en su defecto adquieran vehículos con características más amigables con el medioambiente.

Si bien tienden a *“penalizar a las empresas que promueven cambio tecnológico en vez de las que continúan contaminando, por la cantidad de solicitud de permisos para el uso del recurso”*¹³⁰, por otro lado el coste de seguir contaminando se vuelve tan alto que los contribuyentes se ven obligados a detener las emisiones.

Sin duda alguna, este instrumento hace que pocos contribuyentes se den el lujo de adquirir estos certificados, no solo por el alto coste que representa cada uno, sino por las consecuencias jurídicas a las que se expone si incumple con alguno de los instrumentos. Este podría ser otro mecanismo que se podría adoptar en busca de fomentar una reforma fiscal integral y una práctica tributaria más ecológica.

3.6. INSTRUMENTOS INTERNACIONALES: Propuestas Ambientales frente al Fenómeno estudiado.

Dentro del marco de Derecho Ambiental Internacional, tenemos algunos instrumentos regulatorios que es importante mencionar brevemente dentro de nuestro análisis jurídico, con el fin de sentar una base sólida que nos permita establecer una buena política ambiental ecuatoriana inclinada a los tributos.

De los principios y postulados que recogen los diversos convenios, podremos argüir los mecanismos viables que nos lleven a alcanzar una real “Reforma Fiscal Verde”, aún inexistente en Sudamérica y que puedan aplicarse al Impuesto Ambiental a la Contaminación Vehicular.

¹³⁰ Ibídem 95

3.6.1. BREVE SÍNTESIS Y EVOLUCIÓN DE LAS CONFERENCIAS DE LAS PARTES (COP).¹³¹

La Conferencia de las Partes, en adelante “COP”, es un instrumento internacional que se instauró al adoptarse la Convención Marco de las Naciones Unidas sobre el Cambio Climático en el año 1992, y se configura como el órgano supremo de la Convención, el mismo que se encuentra conformado por todas las Partes de la Convención, es decir, los 195 países que la han ratificado.

La “COP” realiza una reunión anual destinada a efectuar un balance para analizar la aplicación y el cumplimiento de los objetivos, además buscan adoptar decisiones destinadas a mejorar las reglas estipuladas o en su defecto negociar nuevos compromisos.

Uno de los instrumentos que se ha constituido en base fundamental de la política ambiental mundial, es el Protocolo de Kioto, convenio esencial que se configuró como un acuerdo internacional asumido en el año 1997 en el ámbito de las Naciones Unidas el cual fue firmado por las principales economías mundiales y que tiene como objetivo primordial reducir las emisiones de gases de efecto invernadero que afectan al calentamiento del planeta estableciendo regulaciones y obligaciones cuantificables en un marco más concreto.

Es así, que a partir del año 2005, fecha de entrada en vigor del Protocolo de Kioto, la COP se encuentra adosada a la conferencia anual de las Partes del Protocolo de Kioto, denominada también con las siglas “CMP”.

Por otro lado, si bien los acuerdos adoptados durante las Conferencias de las Partes permitieron sentar las bases necesarias para que todos los países logren concertarse en el año

¹³¹ La Conferencia de las Partes. Recuperado de: <http://www.diplomatie.gouv.fr/es/asuntos-globales/desarrollo-sostenible-683/cambio-climatico/presentacion-de-la-negociacion/article/la-conferencia-de-las-partes-cop>

2015¹³² para elaborar un acuerdo jurídicamente vinculante a partir de 2020, aún quedan muchos temas incompletos y sin resolver hasta la fecha, además de mencionar que en muchos de los diferentes convenios y cumbres celebradas aún no se han cumplido todos los objetivos planteados a largo plazo.

Finalmente cabe resaltar que pese a que las bases de las negociaciones internacionales sobre el clima y el calentamiento global se sentaron en la Conferencia de Río en 1992, es el Protocolo de Kioto de 1997 su pieza maestra no solo por su efecto vinculante sino por sus objetivos concretos que han contribuido a concientizar sobre la situación ambiental actual a los países y que sin duda ha servido como herramienta que motiva la imposición de mecanismos que frenen las emisiones contaminantes.

Pero en virtud de la limitada duración en el tiempo que ha tenido el Protocolo y a la responsabilidad cada vez mayor de los países emergentes en las emisiones mundiales de gases con efecto invernadero, la conferencia de Bali en 2007 decidió adoptar un proceso de negociación para la obtención de un nuevo acuerdo internacional sobre el clima, proceso actualmente en curso pero que deberá terminarse en el año 2015, en razón que la comunidad internacional en su conjunto decidió concertarse en esta fecha sobre un nuevo acuerdo internacional con fuerza jurídica que deberá entrar en aplicación a más tardar en el año 2020.

A continuación, sintetizaremos brevemente la transición histórica que han tenido los Convenios celebrados para regular el cambio climático, análisis que no permitirá elaborar propuestas viables y factibles que servirán para erradicar los vacíos jurídicos en esta materia que presenta nuestra legislación.

132 Francia ha sido designada país anfitrión de la XXI Conferencia de las Partes (COP21) de la Convención Marco de las Naciones Unidas sobre el Cambio Climático (CMNUCC) con el principal objetivo de llegar a un nuevo acuerdo internacional sobre el clima previsto para después de 2020.

i. Conferencia de Río (1992).-

La Convención marco de las Naciones Unidas sobre el cambio climático (CMNUCC), es un acuerdo que reconoce la existencia de cambios climáticos evidentes y determina la responsabilidad humana en este fenómeno progresivo. En éste, se impone a los países industrializados el compromiso primordial para luchar contra los cambios climáticos.

Este instrumento fija un objetivo absoluto y fundamental: *“la estabilización de las concentraciones de gases con efecto invernadero (GEI) en la atmósfera a un nivel que no ponga en peligro el clima mundial.”*¹³³ Esta Convención es de carácter universal y ha sido ratificada hasta por 194 países y la Comunidad Europea respectivamente.

ii. (COP3): Protocolo de Kioto (1997).-

Uno de los mayores logros de este acuerdo tan importante, radica en el haber logrado que 37 países desarrollados y en transición se comprometen a respetar objetivos vinculantes de reducción de sus emisiones de gases con efecto invernadero para alcanzar una reducción global de las emisiones del 5,2% entre los años 2008 y 2012 respecto a 1990.

Desde una perspectiva objetiva, este convenio es una de las bases que contiene principios y normas fundamentales que regulan la política ambiental global, por lo que podríamos tomar algunas disposiciones que se constituyan en referencia para dilucidar si nuestros impuestos verdes van en concordancia con la realidad actual.

iii. (COP7): Acuerdos de Marrakech (2001).

Con estos acuerdos se pudo aterrizar los objetivos de reducción planteados en el Protocolo de Kioto, ya que los acuerdos de Bonn y Marrakech son los que efectivamente definen las obligaciones de los países, dentro de un marco más práctico ya que precisa las cuestiones

¹³³ Ibídem 81

relativas a las reglas que deben respetar los miembros suscritos, estableciendo algunos principios rectores fundamentales. Con estos acuerdos se da apertura al proceso de ratificación del Protocolo por los países, con miras a su entrada en vigor que se dará en el año 2005 finalmente.

iv. (COP11 CMP1): Entrada en vigor del Protocolo de Kioto. (2005)

Posteriormente, a partir del 16 de febrero de 2005 entra en vigor el Protocolo, considerando que más de 55 países ratificaron el acuerdo y que estos países habían emitido más del 50 % de CO₂ y de gases de efecto invernadero, por lo que esta regulación de naturaleza internacional determinó:

- 1) Que, 30 países industrializados están obligados legalmente a alcanzar sus objetivos cuantitativos de reducción o de limitación de sus emisiones de gases con efecto invernadero.*
- 2) Que, el mercado internacional del comercio de carbono se convierta en una realidad legal y práctica.*
- 3) Que, el Mecanismo de Desarrollo Limpio en adelante “MDL”¹³⁴ pasará de la fase de implementación precoz a la fase operacional completa.*

El denominado “MDL” según lo afirma la doctrina ambiental, es un medio que promueve el desarrollo sostenible incentivando las inversiones en los proyectos que limitan las emisiones en los países subdesarrollados.

¹³⁴ El Mecanismo de Desarrollo Limpio, en adelante “MDL”, es uno de los tres mecanismos establecidos en el Protocolo de Kioto para facilitar la ejecución de proyectos de reducción de emisiones de gases de efecto invernadero por las Partes que son países en vías de desarrollo (aquellas no incluidas en el presente instrumento), en cooperación con países desarrollados.

El MDL se encuentra definido en el artículo 12 de dicho instrumento y tiene como objetivo, por un lado ayudar a los Países que son Partes del Anexo I a cumplir con sus metas de limitación y reducción de emisiones, y por otro, ayudar a los Países no sujetos al denominado “Anexo I”, al logro de un desarrollo sostenible.

Asimismo, para los tratadistas ambientales, este instrumento permite que los países que no se encuentran incluidos en el anexo I del Convenio suscrito en Kioto, se beneficien de las actividades de proyectos que tengan por resultado reducciones certificadas de emisiones. A contrario sensu, aquellas que si estén dentro de éste, hagan uso de las reducciones certificadas de emisiones resultantes de esas actividades de proyectos para contribuir al cumplimiento de una parte de sus compromisos cuantificados de limitación y reducción de las emisiones contraídas, lo cual representa un beneficio general para todos.

La plataforma sobre financiamiento climático para Latinoamérica y el Caribe, establece por su parte que el MDL, *“es un mecanismo de mercado, ya que los créditos resultantes de las reducciones de emisiones de gases de efecto invernadero o por la absorción en los sumideros, se comercializan y quien los adquiere los contabiliza para el logro de los compromisos de reducción asumidos.”*¹³⁵

4) *Que, el Fondo de adaptación del Protocolo, creado en 2001, brinde asistencia a los países en desarrollo para hacer frente a los efectos negativos del cambio climático.*¹³⁶

v. (COP13 CMP3): Plan de acción de Bali (2007).-

El denominado Plan de acción de Bali, se constituye como la decisión que permitió oficializar las nuevas negociaciones entre los países miembros del Protocolo de Kioto, otorgándole continuidad al primer periodo del compromiso suscrito y ratificado.

Durante este plan se llegó a un acuerdo para iniciar un proceso de negociación posterior al año 2012, en el cual se definió los temas que se tratarían durante la jornada, entre los cuales resaltaron: a) la incursión de una visión compartida de la cooperación a largo plazo entre los países miembros que permita alcanzar el objetivo absoluto de la Convención; b) las

135 El Mecanismo de Desarrollo Limpio. Recuperado de: <http://finanzascarbono.org/mercados/mecanismo-desarrollo-limpio/>. Acceso: (17-09-2014)

136 Ibídem 81

modalidades relativas a la reducción de las emisiones de los países desarrollados y subdesarrollados; c) adaptación; d) tecnología, y e) financiación.

vi. (COP14 CMP4): Conferencia de Poznan (2008).-

En la Conferencia de Poznan, los 27 países de la Unión Europea llegan a un acuerdo sobre los medios que se utilizarían para cumplir con su compromiso de reducción global de las emisiones de gases con efecto invernadero en las siguientes condiciones:

- a) En un 20% en el año 2020 en relación a 1990.
- b) En un 30% en caso de que se llegue a concretar un acuerdo internacional que se a celebrar en Copenhague en el año 2009.

vii. (COP15 CMP5): Acuerdo de Copenhague (2009).-

El Acuerdo de Copenhague, por su parte, es un compendio internacional fundamental que recoge las tendencias a escala mundial sobre el tratamiento del cambio climático y, en particular, sobre la reducción de las emisiones y las financiaciones para los países en desarrollo en las próximas décadas.

Este instrumento ratificado por los líderes mundiales permitió obtener resultados sin precedente que no habían podido obtenerse anteriormente que enfatizaba es establecimiento de límites del calentamiento climático a 2°C y una dotación financiera de los países desarrollados que más contaminan cuyo monto ascendía a 30.000 millones de dólares en el periodo 2010-2012, el mismo que aumentará a 100.000 millones de dólares anuales en el año 2020.

viii. (COP16 CMP6): Acuerdos de Cancún (2010).-

A través de los Acuerdos de Cancún, se logra establecer una base sólida para la aplicación de los elementos promovidos en el Acuerdo de Copenhague y permiten continuar las

discusiones en los grupos de trabajo sobre la Convención Clima y sobre el Protocolo de Kioto de manera equilibrada.

Los acuerdos se resumen en los siguientes enunciados que la Doctrina señala:

- ✓ *El aumento de la temperatura mundial debe mantenerse por debajo de 2 grados Celsius.*
- ✓ *El lanzamiento de un proceso para reforzar la transparencia de las acciones emprendidas.*
- ✓ *La financiación de los 100.000 millones de dólares US anuales de aquí al 2020 por los países industrializados y el lanzamiento de un Fondo Verde para el clima.*
- ✓ *El refuerzo de la acción para la adaptación.*
- ✓ *El lanzamiento de un mecanismo “REDD +” para reducir las emisiones procedentes de la deforestación y la degradación de los bosques en los países en desarrollo.*
- ✓ *El refuerzo del desarrollo y de la transferencia de tecnologías de los países ricos hacia los países en desarrollo.*¹³⁷ Postulado que nos vincula directamente a los países sudamericanos en razón que debemos contribuir en conjunto con la causa ambiental internacional.

ix. (COP14 CMP4): Acuerdos de Durban. (2011)

En la Conferencia de Durban se decidió lanzar un proceso denominado “Plataforma de Durban” en el que se deberá conducir a la adopción de un acuerdo universal en el año 2015. La intención principal que pretende esta decisión es el elaborar un instrumento jurídico dotado de fuerza de ley que sea aplicable y vinculante a todas las Partes de la CMNUCC de la ONU.

Además de esto y gracias a la gestión intensa de los Estados miembros de la Unión Europea, se determinaron los siguientes compromisos:

¹³⁷ Ibídem 81

- Que el 1 de enero del año 2013 comenzaría un nuevo periodo de compromiso del Protocolo de Kioto, cuya duración será de ocho años.
- El lanzamiento efectivo del denominado Fondo Verde.
- La publicación de los inventarios de emisiones de los países en desarrollo cada 2 años.
- La elaboración de un plan de trabajo que permita dilucidar las opciones que cierren la brecha de ambición entre las promesas de los países de reducir las emisiones de aquí al 2020 y el objetivo de mantener el calentamiento climático por debajo de 2 °C.

x. (COP15 CMP5): Conferencia de Doha (2012).-

Más adelante, y con los acuerdos consolidados en Doha, se consiguió algunos objetivos importantes:

- ❖ *Se logra garantizar la implementación de la continuidad del Protocolo de Kioto sentando las bases del futuro*
- ❖ *Nuevas reglas de funcionamiento más eficientes, principalmente sobre la utilización y la retención de créditos de carbono.*
- ❖ *La adopción de un programa de trabajo para los trabajos de la plataforma de Durban. El programa de trabajo sobre la financiación a largo plazo.*
- ❖ *El lanzamiento de un proceso destinado a reexaminar el objetivo de 2 °C para relanzar el nivel de ambición.¹³⁸*

xi. (COP 21 CMP 11). Paris (2015)

Finalmente, el próximo año tendrá lugar la denominada COP 21 CMP 11, convención que sin duda marcará un hito decisivo en la negociación del futuro, adoptando sus grandes líneas, con arreglo a lo acordado en Durban.

¹³⁸ Ibídem 81

El objetivo principal es que por primera vez, todos los países incluyendo a los grandes emisores de gases con efecto invernadero, tanto los países desarrollados como en vías de desarrollo, estén vinculados a un acuerdo universal sobre el clima.

Asimismo, es necesario que se produzca un cambio esquemático global que considere al reto climático no “*como una necesaria carga compartida en lo que se refiere a las emisiones, sino como una oportunidad para crear empleo y riqueza a través del desarrollo de nuevos modelos de producción y de consumo.*”,¹³⁹ fomentando una conciencia ambiental que promulgue el desarrollo sostenible y el fiel cumplimiento de las disposiciones jurídicas ambientales cuya base debe ser válida.

Luego de analizar brevemente los diversos instrumentos internacionales de carácter ambiental, podemos resaltar que el Protocolo de Kioto, es la base o la plataforma en la que reposan la mayoría de propuestas e iniciativas de carácter ambiental, por esa razón considero que para la correcta elaboración de cualquier regulación tributaria en esta materia es fundamental que se consideren estas disposiciones y los principios fundamentales que encierra el Protocolo.

Es importante que se refuerce las políticas nacionales de reducción de las emisiones de los países que se configura a través del aumento de la eficacia en todos los marcos del sector productivo, sobre todo de aquellos cuyo objeto del giro comercial involucra recursos no renovables.

Constituye también un mecanismo efectivo para la reducción de emisiones, la cooperación entre los países, los cuales en base al intercambio de experiencias o información permitirán la coordinación de las políticas nacionales.

Para regular las emisiones y la situación ambiental, se puede ejecutar planes de acciones concretos ya sea por medio de permisos de emisión, de la aplicación de impuestos verdes efectivos o de la puesta en práctica del mecanismo de desarrollo limpio, por citar un ejemplo.

¹³⁹ Ibídem 81.

Si bien en la actualidad existen una serie de Programas impulsados por el Ministerio del Ambiente “MAE”, destinados a regular de alguna manera el cambio climático global, lamentablemente el financiamiento de los mismos no tiene vinculación con los fondos recaudados de nuestros impuestos verdes, es decir, no existe relación con alguna iniciativa concreta de resarcimiento del daño ambiental, como por ejemplo con la contaminación ambiental vehicular. Esto presupone el IACV, pasa a ser un impuesto a la propiedad más ya que no cumple con los objetivos básicos que debe tener un impuesto verde que ya lo analizamos en los primeros capítulos.

Pese a que las emisiones de nuestro país representan tan solo cerca del 0.01% mundial, es de responsabilidad colectiva crear una conciencia ambiental que nos permita contribuir al resarcimiento del daño ambiental y al cumplimiento de todas las regulaciones que sean necesarias para mantener un equilibrio ambiental. Lo preocupante es que hoy en día nuestras regulaciones tributarias presentan vacíos manifiestos insuperables que nos hacen caer en una inseguridad jurídica continua y que no permite que desarrollemos una cultura ambiental responsable.

3.6.2. SOBRE EL PRINCIPIO “QUIÉN CONTAMINA, PAGA” Y SUS IMPLICACIONES EN LA DOCTRINA AMBIENTAL. 140

Una vez que hemos revisado de manera breve los acuerdos y convenios medioambientales celebrados a lo largo del tiempo en el marco internacional, considero pertinente profundizar en uno de los principios que se constituye en uno de los pilares y ejes trascendentales de la política medioambiental, sobre todo desde un enfoque reparatorio y compensatorio frente al fenómeno de la contaminación ambiental que campea actualmente.

140 Yacolca Estares Daniel Irwin, “Reforma Fiscal Verde para Sudamérica”, Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT), Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT) Instituto de Estudios Fiscales (IEF) Beca de Investigación. 2013. Recuperado de: [file:///C:/Users/ENANO123/Downloads/v_beca%20de%20investigacion%20\(1\).pdf](file:///C:/Users/ENANO123/Downloads/v_beca%20de%20investigacion%20(1).pdf)

Cabe resaltar, que dentro de la exposición de motivos que planteó el gobierno central, para justificar y dotarle de legitimidad al establecimiento del IACV y sus exenciones correspondientes, se citó a este principio tan importante. Sin embargo hemos podido observar a lo largo de nuestro estudio, que la errónea regulación del impuesto y de sus dispensas, han ocasionado que no se cumplan los fines fundamentales que persigue este principio rector, desvirtuándolo por completo.

A continuación, repasaremos a manera de síntesis, los postulados principales que rigen el principio “quien contamina paga”, con el fin de vislumbrar objetivamente sus propósitos.

A. El Principio “Quién Contamina, Paga”, como instrumento jurídico Internacional.

La Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos “OCDE”, considera que el principio en referencia involucra que *“el país miembro que contamina, debe cargar con los gastos de la aplicación de las medidas adoptadas para asegurar que el medio ambiente se encuentre en un estado aceptable.”*¹⁴¹Es decir, que el costo incurrido para aplicar las medidas reparatorias deberá reflejarse en el costo de los bienes y servicios que causan la contaminación en la producción o consumo.(Lo subrayado me pertenece)

La Doctrina internacional señala que la correcta aplicación de este principio, mediante la adopción de una base común para las políticas ambientales de los Estados Miembros de los convenios celebrados, permitiría que se dé paso una utilización racional y una asignación eficiente de los escasos recursos ambientales que evitaría inconvenientes en el comercio internacional y en las inversiones ya que todo se desarrollaría en un plano de uniforme y equitativo.

Este principio fundamental se constituye en el fundamento jurídico que ha logrado hacer posible la internalización de costes al contaminador, sobre todo en un plano concreto y cuantificable. Por otro lado, el reconocimiento internacional que ha tenido desde su origen es el que legitima su trascendental aplicación en las normativas nacionales y comunitarias.

¹⁴¹ Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos. Recuperado de: <http://www.oecd.org/centrodemexico/laocde/>

B. Concepto General.

El principio “QUIÉN CONTAMINA PAGA”, actualmente es concebido como derecho positivo en muchas de las legislaciones por su vital importancia en el plano ambiental, podemos enunciar dos significados generales:

- Conforme este principio, *“los costes de la contaminación han de imputarse al “agente contaminante”, entendiendo por tal a la persona física o jurídica, sometida a derecho público o privado, que directa o indirectamente deteriora el medioambiente o crea las condiciones para que se produzca dicho deterioro”*.¹⁴² De esta manera el sujeto contaminador optimizará la tecnología de sus actividades productivas con el fin de evitar mayores rubros reparatorios.

C. Objetivos.

Si bien son muchos los objetivos y finalidades que persigue la aplicación de este principio, podemos sintetizarlos en dos principalmente:

- i. Conseguir el resarcimiento del daño mediante la gestión del contaminador, es decir, determinando la asignación de la responsabilidad pecuniaria para la reparación de los daños resultantes de la violación de las normas ambientales.
- ii. Prevenir el daño ambiental, estableciendo que el sujeto causante de la contaminación asuma los costes de las medidas de prevención y lucha contra la misma.

De la noción anterior, podemos concluir que el ideal principal es procurar la prevención del daño ambiental y no esperar el resarcimiento del mismo, de esta manera se está fomentando una cultura ambiental y una conciencia social de la situación actual sobre todo desde un marco intergeneracional.

¹⁴² “El Principio Quien Contamina Paga y la Regulación del Daño Ambiental. Recuperado de: http://www.unav.es/adi/UserFiles/File/80963990/pcipio_contamina_paga.pdf. Acceso: (02-10-2014)

D. Relación con Principios Constitucionales.

En el campo constitucional, este principio quién contamina paga tiene vinculación directa con algunos principios fundamentales, según el profesor Herrera Molina, en primer lugar está “*como manifestación del principio de solidaridad*”¹⁴³, en virtud que la solidaridad desde un marco colectivo constituye el fundamento de la protección ambiental y el fundamento jurídico del deber de contribuir al sostenimiento del gasto público, por ejemplo. Asimismo, el doctrinario Rosembuj, expresa por su parte que “*la solidaridad adopta el significado de defensa global del ambiente, en sentido espacial y temporal, entre las generaciones presentes y futuras*”.¹⁴⁴(Equidad intergeneracional). Lo subrayado me pertenece.

Por su parte, el tratadista Hernández, respecto al tema determina firmemente que “*el principio quién contamina paga, es una manifestación del principio de solidaridad, el que demanda la implementación de medidas correctoras que acompañen el establecimiento de impuestos ecológicos para evitar efectos fiscales que perjudiquen a los administrados*”¹⁴⁵ Por lo que los impuestos verdes, deben enfocar su aplicación fundamentado en este principio quien contamina paga en armonía con principios constitucionales como el de proporcionalidad e igualdad, fomentando el bien común y la conciencia ambiental.

Por otro lado, este principio tiene también gran influencia en el gasto público ya que sienta las bases para determinar qué necesidades ambientales deben satisfacerse mediante fondos públicos permitiendo dilucidar de qué manera se deben encaminar estos fondos recaudados por concepto del impuesto, con el fin de ejecutar los programas y proyectos correspondientes de restauración ambiental. Solo de esta manera se estaría cumpliendo el objeto y la naturaleza misma de un impuesto verde.

143 Herrera Molina, Pedro, “Tratado de tributación medioambiental”.2008. Citado por: Jiménez Hernández, Jorge, “El tributo como instrumento de protección ambiental”, Editorial Comares. Granada- España. 1998. Pp. 79.

144 Ibídem 142

145 Ibídem 139.

E. Singularidades sobre el Principio “Quién Contamina, Paga”.

El principio en referencia permite que el sujeto contribuyente contaminador pague y asuma los costos de las medidas de reducción de la contaminación impuestas por la Administración, sin embargo, existen algunas excepciones especialísimas que los países muchas veces han adoptado, sobre todo para conseguir el fiel cumplimiento de la normativa; no olvidemos, que si la disposición es extremadamente rigurosa, los sujetos pasivos obligados tratarán de evadir la responsabilidad de algún modo frente a la inflexibilidad.

La apertura para la concesión de ayudas y subvenciones según lo establece la experiencia europea, puede ser aceptable dentro de un período transitorio que se considera necesario para que el principio sea aplicable, sin embargo, no se puede abusar de este tipo de beneficios fiscales de carácter económico ya que se desvirtuaría el objeto mismo del principio cuyo espíritu es responsabilizar al causante original de los daños ambientales.

F. El Principio “Quién Contamina, Paga,” en la tributación.

Dentro del marco de la tributación el principio quién contamina, paga, posibilita la internalización de externalidades negativas como es la contaminación ambiental, aumentando la carga tributaria a aquellos sujetos que contaminan, especialmente a los sujetos contribuyentes que más beneficio obtienen por realizar una actividad económica perjudicial para el medio ambiente.

Por lo tanto, podemos decir que este principio rector encuentra su aplicación tanto de manera ulterior al daño ocasionado, enfatizando los principios de *prevención y precaución*¹⁴⁶, o cuando ya ha sido provocado.

¹⁴⁶ El principio de prevención advierte a los estados, a que ejecuten la gestión debida para que regulen las actividades que puedan causar daños significativos al medio ambiente. El principio de precaución, por su parte se asemeja al anterior principio, pero difiere en que impone la obligación de prevenir daños ambientales pero no solo los que se prevean o se conozcan sino tomando la premisa que “todas las actividades humanas que producen un impacto sobre el medio ambiente, tienen consecuencias negativas que no pueden predecirse”. Por lo tanto, se invierte la carga probatoria de tal forma que el estado interesado se centrará en probar que dicha actividad no resultará en un daño y no viceversa como suele ser normalmente. Citado en: Barreria Ana, Ocampo Paula, Recio Eugenia; “Medio Ambiente y Derecho Internacional: Una Guía Práctica”. DMA. CAJA MADRID OBRA SOCIAL.

La Directiva 2004/35/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, adoptada el 21 de abril del año 2004, es clara al establecer dentro de sus considerandos que “*la prevención y reparación de los daños medioambientales debe llevarse a cabo mediante el fomento del principio "quien contamina paga (...)" y coherentemente con el principio de desarrollo sostenible...*”¹⁴⁷ Asimismo, se reitera esta noción fundamental, en el artículo 1 del mencionado instrumento, que resalta la necesidad imperativa de implantar un “*marco de responsabilidad medioambiental, basado en el principio de "quien contamina paga", para la prevención y la reparación de los daños medio ambientales.*”

Por lo tanto, el carácter finalista de este principio se centrarán o solo en resarcir los daños ocasionados por la contaminación de los operadores, sino también en encaminar políticas de prevención ambiental que permitan contrarrestar actividades perjudiciales al medio ambiente.

Si nos remitimos al Derecho Comparado, tenemos que España,¹⁴⁸ es uno de los pocos países que ha implantado con rigidez una política preventiva que imponga a los sujetos contaminantes realizar análisis de riesgos ambientales o a su vez constituir garantías financieras obligatorias.

G. Críticas al Principio Quien Contamina Paga dentro del marco tributario.

La aceptación de los tributos ambientales ha tenido que superar la gran cantidad de críticas proveniente de la Doctrina, sobre todo por su carácter extra-fiscal, por sus facultades sancionadoras y sobre todo por la transgresión del principio de capacidad económica.

En primer lugar, respecto de la función primaria de todo tributo como lo es la recaudatoria, existe una crítica fundamentada en que con la aplicación de tributos ambientales amparados en

ISBN 978-84.690-8175-4. Madrid- España. 2007. Disponible en: http://www.iidma.org/privado/Archivos/OSMedio_LibroDerecho.pdf. Pp.39-40

147EUR-Lex. Acces to European Union Law.Directiva 2004/35/CE del Parlamento Europeo. 21-04-2004. “Responsabilidad medioambiental en relación con la prevención y reparación de daños medioambientales”. Recuperado de: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/ALL/?uri=CELEX:32004L0035>.

148 En el año 2014, el Ministerio de Agricultura, Alimentación y Medio Ambiente de España, presentó el Proyecto de Ley de modificación de la Ley de Responsabilidad Ambiental (2007), con el cual se extendió la protección a los posibles daños ocasionados en las aguas marinas, además se estableció la obligatoriedad de la constitución de garantías financieras en actividades de mayor riesgo; propuesta que se aprobó y se encuentra vigente. Información disponible en: www.magrama.gob.es/

este principio, se pierde el fin específico de recaudar ya que pasa a un segundo plano sobreponiéndose a este el de la protección del medio ambiente o el disuadir al sujeto contribuyente, lo cual ya resulta totalmente discutible dentro de un marco tributario, toda vez que dicho fin es precisamente la función inspiradora del instituto jurídico tributario.

Sin embargo, estas críticas elevadas por algunos sectores, no están bien justificadas ya que los tributos ambientales no solo centran su gestión en un fin disuasorio sino que cumplen una función complementaria: recaudatoria, disuasoria y compensatoria, todo esto amparada en el principio objeto de nuestro estudio.

De la noción anterior, el profesor González, complementa enunciando que la efectividad de los tributos ambientales se basa en que *“la recaudación disminuirá paulatinamente, hasta llegar a cero, cuanto más efectiva sea esta medida y más se incentive al sujeto pasivo a no contaminar, ya que las actividades contaminantes no pueden dejar de llevarse a cabo porque corresponden a actividades imprescindibles para la economía y la sociedad, como es la producción y el consumo de bienes de uso cotidiano”* ¹⁴⁹; por lo tanto, conforme las actividades contaminantes se disminuyan progresivamente, se podrá regular el tipo de gravamen y la función recaudatoria tendrá un equilibrio racional. (Lo subrayado me pertenece)

Finalmente, y con respecto al carácter sancionador del que se dota el legislador para imponer al sujeto contribuyente que incumpla las normas y el principio mismo, podemos decir, que basan su eje de acción en el principio de legalidad, que rige las relaciones entre el Estado y sus administrados.

Sin embargo, algunos sectores de la doctrina han expresado su descontento con la aplicación de este principio, aduciendo que *“el Estado se extralimita en sus funciones al utilizar medidas tributarias con fines extra-fiscales, ya que el ordenamiento jurídico pone a disposición de la Administración una serie de medios e instrumentos con que llevar a cabo*

149 L. M. Alonso González, “Los impuestos autonómicos”, Pp. 654. Citado por: Jiménez Hernández, Jorge, “El tributo como instrumento de protección ambiental” Editorial Comares, Granada-España. 1998. Pp. 88.

dichas funciones, y el hecho de dotar al ámbito tributario de funciones que no le competen, no solo desfigura su propia naturaleza sino, que quebranta los derechos públicos subjetivos. 150

Es necesario aclarar que el tributo ambiental no es una sanción, sino un instrumento económico preventivo que tiene por objetivo internalizar las externalidades negativas reflejadas en el coste social generado por el contaminador; por tal razón, no se puede asemejar a la gestión ambiental a cualquier mecanismo sancionador como los utilizados en el ámbito penal e incluso en el mismo marco civil, ya que utiliza medios mucho más dóciles para que el contribuyente pueda acatar la norma, esto es a través de impuestos o en su defecto multas o sanciones pecuniarias. No obstante, cabe resaltar que esto no quiere decir que el sujeto contribuyente que incumpla normas de carácter tributario ambiental y que ocasione daños al medio ambiente se encuentre eximido de cualquier responsabilidad civil o penal.

3.6.3. SOBRE LA REFORMA FISCAL VERDE.

La Reforma Fiscal Verde en adelante “RFV”, puede ser entendida en breves palabras como “*la asociación entre cambios tributarios y protección ambiental*”¹⁵¹. De esta noción decimos pues, que esta dualidad de conceptos que se complementa entre sí, se enmarca en un enfoque mucho más amplio de reforma fiscal cuyos ejes centrales son la reducción de la imposición directa, la atenuación de la fiscalidad que penaliza el trabajo y la obtención de equilibrios financieros, compensando la pérdida recaudatoria de la imposición directa con impuestos indirectos, potenciando así los tributos ambientales.

Por lo tanto, una RFV, se constituye en una de las necesidades innegables para el buen funcionamiento de nuestro ordenamiento jurídico sobre todo dentro de un plano tributario ambiental.

150 Ibídem 145

151 Ferré Olive Edgardo Héctor, Legislación Ambiental y Política Tributaria. Ciudad Autónoma de Buenos Aires, AFIP. Argentina. 2010. Recuperado de: http://www.econ.uba.ar/www/institutos/secretaradeinv/ForoContabilidadAmbiental/trabajos2010/T_Ferre_Olive_legislacion_ambiental.pdf Acceso: (22-09-2014)

Varios estudiosos y doctrinarios, en el último tiempo, han determinado que los problemas ambientales abarcan una gama muy amplia y variada: desde el ámbito global como el cambio climático hasta el marco local como son la calidad del agua, las emisiones vehiculares, etc. *La idea básica que subyace en toda reforma fiscal verde es la del «doble dividendo» que compatibiliza los beneficios ambientales (al reducirse las externalidades negativas) con las mejoras impositivas (al disminuir los excesos de gravamen).*¹⁵² La experiencia que no ha dado el Derecho Comparado, refleja de qué manera los impuestos ambientales son más adecuados que la propia regulación para la protección ambiental, fundamentalmente por las siguientes razones:

- a) Surgen como una solución eficaz a un fallo de mercado ya que internalizan los efectos externos negativos.
- b) Otorgan beneficios medioambientales y económicos.
- c) Cumple con las finalidades de un impuesto verde: Se constituye una fuente de ingresos fiscales, (recaudatorio), para compensar de alguna forma el deterioro medioambiental (compensatorio) y finalmente, intégralas exigencias medioambientales necesarias dentro de las políticas sectoriales (disuasorio).

Sin embargo, todos estos escenarios se cumplen si el impuesto objeto de la regulación está bien determinado dentro de un marco legal y constitucional que lo haga legítimo y válido dentro del ordenamiento jurídico, pues de nada serviría propender a conseguir todos estos beneficios si la normativa contiene vacíos y carece de seguridad jurídica.

¹⁵² Ibídem 89.

3.6.4. LA INEXISTENTE REFORMA FISCAL VERDE EN SUDAMÉRICA.

Luego de esta breve síntesis de lo que involucra una “RFV”, podemos dilucidar que en nuestro caso concreto ecuatoriano y a nivel sudamericano aún no existen Reformas Fiscales Verdes sino tan sólo iniciativas reiterativas respecto de tributos y elementos ambientales, regulaciones que en el caso ecuatoriano dejan muchos vacíos por su poca precisión.

Desde un marco idealista, la finalidad de este estudio crítico jurídico de las normas tributarias ambientales además de corregir los vacíos y antinomias normativas existentes de manera manifiesta en nuestra legislación, es por otro lado desarrollar una armonización fiscal ambiental en virtud que desde una proyección a futuro indudablemente la tributación ambiental debe constituirse en la tributación más equitativa y justa a nivel global frente a fenómenos como el cambio climático y la contaminación ambiental causantes del efecto invernadero.

Finalmente, con respecto al tema Ambiental si nos remitimos a lo que establece la Doctrina Medioambiental que ya desarrollamos en el capítulo segundo, un impuesto ambiental para adquirir tal naturaleza debe cumplir con dos finalidades esenciales a) una recaudatoria y b) una disuasoria, esto quiere decir que si bien la Administración se va a encargar de recaudar a los contribuyentes por concepto de corregir la externalidad como consecuencia del desarrollo de la actividad productiva, el fin disuasorio es el que le permite completar ese ciclo que le permite adquirir esa calidad de impuesto verde, es decir, la finalidad disuasoria se explica en razón que luego de recaudar a los sujetos contribuyentes debe emplear todos esos recursos para corregir el problema, caso contrario estaríamos hablando de otro impuesto más, y en este caso se configuraría como un impuesto a la propiedad común y corriente que ya está establecido no solo con un gravamen sino con dos , en caso de ser así este sería un tercer impuesto a la propiedad específicamente a los vehículos, lo cual nos lleva a percatarnos de que estamos peligrando en constituir una prohibición tributaria denominada doble imposición interna.

La poca precisión en la elaboración de normas que rigen los tributos sobre todo en el marco ambiental, podría generar además de inseguridad jurídica que ya hemos observado en algunos casos, otros fenómenos que ponen en riesgo la eficacia de nuestro ordenamiento jurídico.

3.6.5. El peligro de la Doble Imposición.¹⁵³

3.6.5.1. La doble imposición.

A fin de abordar el tema, creo conveniente explicar qué se entiende por doble imposición, pues la noción sobre ella resultará necesaria para la comprensión de la finalidad perseguida en nuestra investigación, considerando que pese a que no nos hallamos ante un conflicto de carácter internacional puede desembocar en el marco del Derecho Tributario nacional.

La doble imposición, en términos generales, puede ser definida como *“aquella circunstancia o acontecimiento en el que dos o más normas tributarias someten a imposición la realización o descripción de un mismo hecho generador, sea por uno o por varios sujetos activos...”*

También puede ser entendida como *“aquella circunstancia en que un contribuyente se ve afectado por dos o más normas jurídicas tributarias al pago de tributos, dado que ha realizado un solo hecho generado. Con la doble imposición, el contribuyente se encuentra obligado a cumplir dos prestaciones al sujeto activo, a raíz de la realización de un único hecho generador, sea que ello ocurra dentro la jurisdicción de un país o en otros países.”*

El profesor Dino Jarach, no se equivoca al afirma que la doble imposición se produce cuando el mismo bien tributario **sufre la imposición de dos leyes, si bien lo enfoca únicamente al ámbito internacional, nada impide a que tal fenómeno ocurra en una sola jurisdicción.**

¹⁵³ Guerrero Rodney Maciel, “Tratados Internacional Para Evitar La Doble Imposición Internacional”. Recuperado de: http://www.revistajuridicaonline.com/index.php?option=com_content&task=view&id=538&Itemid=57. Acceso: (13-10-2014)

El profesor Guillermo O. Teijeiro, por su parte determina que *la doble imposición se produce cuando dos o más jurisdicciones tributarias imponen tributos comparables sobre un mismo contribuyente, respecto al mismo concepto e idéntico periodo.*

Pues bien, el fenómeno de la doble imposición resulta posible en cualquier jurisdicción tributaria, sea que ella sobrevenga dentro de un solo Estado, o entre dos o más sujetos activos. El hecho de que una hipótesis fáctica sea determinada más de una vez por dos o más leyes tributarias distintas, sea a nivel nacional o internacional, y que recaiga sobre el mismo sujeto pasivo, en idéntico periodo, sobran razones para afirmar que se produce la llamada doble imposición.

Así, el fenómeno estudiado puede ser entendido en dos aspectos. Por un lado, la doble imposición puede ser vista en un sentido netamente económico, y por el otro, en su sentido jurídico.

3.6.5.2. Doble imposición jurídica.

Podemos establecer que la mayoría de los países latinoamericanos otorgan como garantía para sus súbditos contribuyentes la prohibición de la llamada doble imposición jurídica. *Cuando un hecho generador ya descrito en una ley tributaria, se encuentra afectado por otra norma que se refiere al mismo bien tributario, a la misma persona, en el mismo espacio y tiempo, se está en presencia de la doble imposición en su sentido jurídico...*¹⁵⁴, de esta manera podemos aplicar a nuestro caso específico ya que el IACV objeto de nuestro estudio se grava en virtud del cilindraje pero recae sobre los vehículos de los contribuyentes que ya están sometidos a un impuesto a la matriculación vehicular y a la propiedad de los vehículos y al impuesto al rodaje, situación que nos desconcierta a sobre manera.

Por lo tanto estamos hablando de esta figura a la existencia de dos leyes que graven el mismo hecho generador, con lo cual el sujeto pasivo se encuentra obligado al pago de dos tributos idénticos. Esta circunstancia es de suma relevancia ya que puede traernos inseguridad jurídica y atenta contra los principios constitucionales, no en vano la Constitución Paraguaya establece al tenor literal

¹⁵⁴ Ibídem 56.

Art. 257. “No podrá ser objeto de doble imposición el mismo hecho generador de la obligación tributaria.” El hecho de que no puede ser objeto de doble imposición el mismo hecho generador, lo que pretende la norma constitucional es evitar la concurrencia de dos leyes cuyas hipótesis fáctica sean la misma. No queda dudas que se trata de la doble imposición jurídica.¹⁵⁵

Por lo tanto, tanto del Derecho Comparado como de nuestra propia legislación, este fenómeno de doble imposición se constituye en un peligro manifiesto del ordenamiento jurídico general pues amenaza principios constitucionales fundamentales.

3.7. RECAUDACIÓN TRIBUTARIA Y POLÍTICAS AMBIENTALES EN EL ECUADOR FRENTE AL IACV.

Con respecto al marco recaudatorio, conforme lo establece el artículo 1 de la Ley de Creación del Servicio de Rentas Internas en adelante “SRI”, publicada en el Registro Oficial No. 206 del 02 de Diciembre de 1997, se crea el Servicio de Rentas Internas como una *“como una entidad técnica autónoma, con personería jurídica, de derecho público, patrimonio y fondos propios, jurisdicción nacional y sede principal en la ciudad de Quito.*”¹⁵⁶ Por lo que el SRI es órgano facultado para realizar la recaudación de los valores por concepto del Impuesto Ambiental a la Contaminación Vehicular y en general debe efectuar la determinación, la recaudación y control de los tributos internos.

Por consiguiente, es el Servicio de Rentas Internas, quien asume el control de los impuestos ambientales vigentes que rigen en todo el territorio nacional, y su gestión debe estar en armonía las disposiciones del Código Tributario, de la Ley de Régimen Tributario Interno y de las demás leyes y reglamentos que fueren aplicables.

Sin embargo, es necesario precisar que la gestión del SRI como la de toda Administración está sujeta a la fiscalización y control del gobierno central, por lo que

¹⁵⁵ Constitución de la República de Paraguay. Recuperado de: <http://pdba.georgetown.edu/constitutions/paraguay/para1992.html>

¹⁵⁶ Ley de Creación del Servicio de Rentas Internas. Disponible en: http://www.silec.com.ec/WebTools/eSilecPro/DocumentVisualizer/DocumentVisualizer.aspx?id=RIBUTARLEY_DE_CREACION_DEL_SERVICIO_DE_RENTAS_INTERNAS&query=servicio%20de%20rentas%20internas#Index_tccell1_0

anualmente debe realizar una rendición de cuentas financieras y operativas con el fin de cumplir con principios de transparencia y publicidad.

Si nos remitimos a la página web del Servicio de Rentas Internas, en el marco correspondiente a las Estadísticas del Impuesto Ambiental Vehicular, se registran las cifras generales de recaudación que permiten dilucidar el cumplimiento y acatamiento de este impuesto a través de un Informe de Recaudación de Impuestos que es realizado de manera mensual, trimestral y anual. Asimismo, a través de un documento que contiene las Estadísticas de Recaudación anual por cada período se puede revisar las cifras recaudadas por provincia.

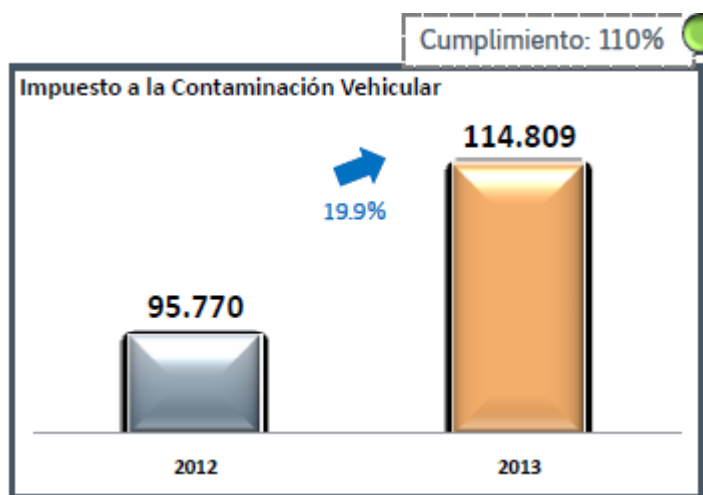
De la información registrada en el SRI, podemos determinar que existe una recaudación por concepto del IACV en el año al 2012 de USD 96.716.924 dólares de los Estados Unidos de América, que representa un cumplimiento de la meta planteada de casi 138.4 %, según nos muestra el siguiente gráfico:

Enero – Diciembre 2012***						
[Cifras en de US\$ dólares]						
	Meta 2012 ⁽²⁾	Recaudación 2011	Recaudación 2012	Cumplimiento meta	Crecimiento Nominal 2012/2011	Participación de la Recaudación 2012
TOTAL BRUTO	9.565.592.000	8.894.186.287	11.218.999.929	117,3%	26,1%	
Notas de Crédito		165.380.993	119.303.451			
Compensaciones		7.631.999	6.418.879			
TOTAL EFECTIVO ⁽³⁾	10.560.000.000	9.560.993.790	11.266.515.247	106,7%	17,8%	100%
TOTAL NETO ⁽⁴⁾	9.565.592.000	8.721.173.296	11.093.277.599	116,0%	27,2%	
Devoluciones	(994.408.000)	(839.820.494)	(173.237.648)	17,4%	-79,4%	
Impuesto a la Renta Recaudado	3.074.110.403	3.112.112.999	3.391.236.893	110,3%	9,0%	
Retenciones Mensuales ⁽⁵⁾	2.225.827.854	2.004.488.166	2.216.686.692	99,6%	10,6%	
Anticipos al IR	227.135.245	267.762.160	281.762.730	124,1%	5,2%	
Saldo Anual ⁽⁶⁾	621.147.304	839.862.673	892.787.470	143,7%	6,3%	
Personas Naturales	70.374.325	92.621.270	112.530.890	159,9%	21,5%	
Personas Jurídicas	548.617.983	744.368.599	774.230.450	141,1%	4,0%	
Herencias, Legados y Donaciones	2.154.996	2.872.804	6.026.130	279,6%	109,8%	
Ingresos Extraordinarios		28.458.253	338			
Impuesto Ambiental Contaminación Vehicular	69.900.000		96.716.924	138,4%		
Impuesto a los Vehículos Motorizados	185.521.606	174.432.191	194.462.307	111,5%	11,5%	
Impuesto a la Salida de Divisas	800.000.000	491.417.135	1.159.590.491	144,9%	136,0%	
Impuesto a los Activos en el Exterior	38.000.477	33.675.763	33.259.000	87,5%	-1,2%	
RISE	9.500.181	9.524.212	12.217.796	128,6%	28,3%	
Impuestos Actividad Minera	13.999.541	14.896.622	64.037.099	457,4%	329,9%	
Tierras Rurales	9.000.459	8.913.344	6.188.498	68,8%	-30,6%	
Intereses por Mora Tributaria	47.140.305	58.776.592	47.143.215	100,0%	-19,8%	
Multas Tributarias Fiscales	49.229.812	49.533.117	59.707.938	121,3%	20,5%	
Otros Ingresos	2.783.589	3.458.234	4.344.129	156,1%	25,6%	
SUBTOTAL	4.281.341.368	3.985.218.462	5.068.904.628	118,5%	27,2%	

Nota: Información obtenida del portal web institucional del Servicio de Rentas Internas. 157

Asimismo, en el año 2013 registra un crecimiento del 19.9 % en comparación al año anterior, esto es una suma recaudada de aproximadamente USD 114.809.214. Con un cumplimiento de casi el 110 % de la meta.

CIFRAS EN MILES DE DÓLARES



En el documento que contiene las estadísticas de Recaudación del año 2014, hasta el mes de septiembre del año 2014, se ha recaudado aproximadamente USD 109.550.2 por concepto del IACV. El porcentaje de recaudación se da más en la provincia de Pichincha y en la provincia de Guayas, respectivamente.

CIFRAS EN MILES DE DÓLARES

Impuesto Fomento Ambiental	109,550.2
Impuesto Ambiental Contaminación Vehicular	93,093.0

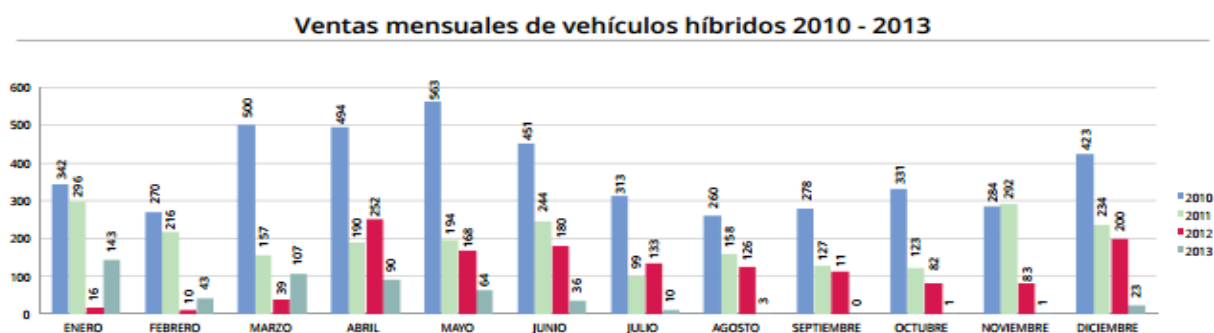
De los antecedentes expuestos, podemos afirmar que todos los ingresos por motivo de este impuesto verde van destinados al Presupuesto General del Estado, en donde estos ingresos son destinados a la inversión pública como infraestructura para hospitales, carreteras

157 Informe Mensual de Recaudación 2011-2012, Servicio de Rentas Internas. Disponible en: <http://www.sri.gob.ec/>

y establecimientos educativos. Sin embargo, lamentablemente NO existen políticas establecidas en las que se encamine todo este ingreso (que supera el 100% según las cifras del cumplimiento de metas desde el año 2011-2014), a sustentar y financiar programas de Reparación Integral del Medio Ambiente, a estudios técnicos en ingeniería automotriz que puedan dotarnos de la información necesaria para optar por automóviles más eficientes, que puedan fomentar el uso de combustibles alternativos y menos contaminantes y que finalmente puedan cumplir con el fin reparatorio que debe poseer por naturaleza un impuesto “VERDE”.

Por otro lado, debería fomentar conductas ecológicas en el conglomerado social que logren incentivar a los contribuyentes a optar por vehículos que contaminen menos y que sean más eficientes, sin embargo durante nuestro estudio hemos observado que no ha podido conseguir su fin DISUASORIO, ya que las personas no han cambiado su comportamiento y siguen adquiriendo vehículos de manera descomunal, y en razón de la gran cantidad de obstáculos que presenta nuestra legislación en el ámbito de aranceles y de otros impuestos gravables, hace difícil que las personas con un nivel económico medio a bajo, pueda adquirir vehículos ambientales como por ejemplo los denominados “híbridos”, ya ostentan en el mercado automotriz, sumas que superan los USD 50.000 dólares.

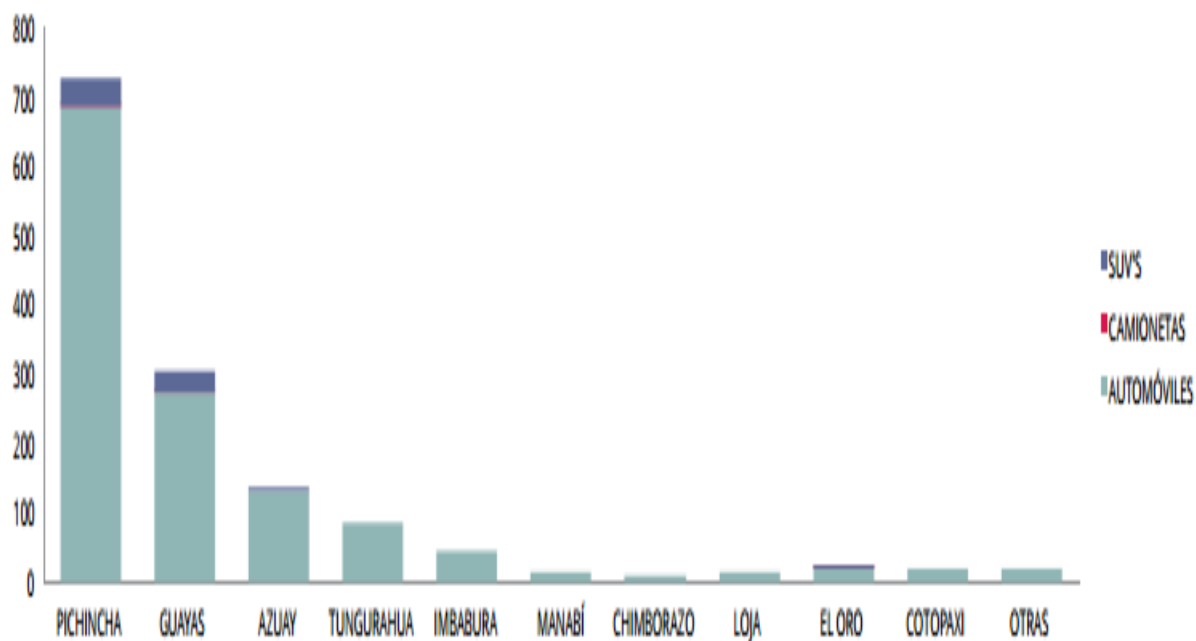
Conforme nos muestra el siguiente gráfico del porcentaje de VENTA DE VEHÍCULOS HÍBRIDOS EN ECUADOR¹⁵⁸, la adquisición de vehículos híbridos ya no resulta una alternativa por los impuestos establecidos y por las dificultades en el ámbito aduanero y arancelario:



¹⁵⁸ Anuario 2013, Asociación de Empresas Automotrices del Ecuador. Recuperado de: http://aeade.net/web/images/stories/catalogos/ANUARIO2013_interactivo.pdf

Venta de vehículos híbridos por provincia 2012

SEGMENTO	PICHINCHA	GUAYAS	AZUAY	TUNGURAHUA	IMBABURA	MANABÍ	CHIMBORAZO	LOJA	EL ORO	CAÑAR	OTRAS	TOTAL
AUTOMÓVILES	685	275	134	87	44	14	12	16	18	19	19	1.323
CAMIONETAS	2	1	0	0	0	0	0	0	1	0	0	4
SUV'S	40	28	4	0	0	0	0	0	1	0	0	73
Total general	727	304	138	87	44	14	12	16	20	19	19	1.400



*Por esa razón, esta regulación ambiental resulta tan ineficaz que se encuentra encaminada solo a pequeños grupos y sectores con condiciones económicas superlativas que representan tan solo un mínimo sector de nuestra población total nacional.

CAPÍTULO IV

CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES

4.1 Conclusiones.

Hemos observado durante todo este análisis, que tanto en la doctrina como en las legislaciones del Derecho Comparado estudiadas, el establecimiento de exenciones tributarias involucra un ejercicio legislativo muy sensible que debe ser manejado con sumo cuidado, bajo parámetros de validez normativa y en concordancia con los principios constitucionales que rigen el sistema tributario. Dicho esto, podemos enunciar las siguientes conclusiones a la presente tesina:

- El IACV, no cumple con los requisitos establecidos para ser considerado como un Impuesto Ambiental o Impuesto Verde, ya que no logra ejecutar a cabalidad el ciclo necesario que debe tener un instrumento de esta naturaleza, es decir, se centra en su finalidad recaudatoria, pero no realiza una función disuasoria y reparatoria, que son justamente los propósitos esenciales para cumplir con el ciclo de un incentivo de carácter ambiental.
- Las exenciones de manera general, impiden el cumplimiento cabal del impuesto mismo, pues exoneran de manera amplia justamente a los sujetos contribuyentes que más contaminan; además, la base imponible no está correctamente determinada. De acuerdo a la experiencia de la legislación comparada, existen una serie de indicadores que deben ser considerados, para el adecuado establecimiento de un gravamen de carácter ambiental que recaiga sobre los vehículos, y que no pueden reducirse al cilindraje o tamaño del motor, sino que responden a criterios de eficiencia, tecnología, tipo de combustible, ocupación, etc.
- Las dispensas legales a este tributo “ambiental”, están erróneamente formuladas en el texto normativo (Ley de Fomento Ambiental y Optimización de los Ingresos del

Estado y Reglamento), debido a que presentan un contenido contradictorio, oscuro e impreciso, que dificulta su aplicación dentro de un marco jurídico de validez.

- La exención cuarta, referida a aquellos vehículos que se encuentran directamente relacionados con la actividad productiva del contribuyente, denota amplitud y no consagra parámetros razonables para su aplicación, ocasionando un estado de inseguridad jurídica para los sujetos obligados.
- La falta de técnica legislativa evidenciada por el Servicio de Rentas Internas, en la expedición de resoluciones de carácter “complementario o aclaratorio”, han generado inseguridad y un fenómeno de proliferación normativa en esta regulación de las exenciones al IACV. En palabras de José Luis Echandia, *“la seguridad jurídica es el valor imprescindible para la realización de la Justicia.”*¹⁵⁹ Por lo tanto, concluimos que la proliferación desmedida y desordenada de normas ha creado un laberinto de incertidumbre, en donde las reglas no son conocidas o entendidas. Es de necesidad imperante, el efectuar una recodificación o reforma que pueda simplificar el sistema normativo y garantice su aplicación, es decir, la seguridad jurídica perdida.
- El impuesto ambiental a la contaminación vehicular (IACV) no se encuentra formulado como un incentivo fiscal de tutela ambiental, sino que se configura como un tributo de naturaleza estrictamente recaudatoria. Según información obtenida por el Registro de Rentas Internas, la recaudación por concepto del IACV desde el año 2011, ha representado en un cumplimiento del 138.4 % en el año 2012 y del 110 % en el año 2013. Por lo que, cabe preguntarnos: ¿Hacia dónde se han encaminado estos fondos obtenidos? Actualmente, no encontramos ningún indicador de gestión ambiental reparatoria, que esté financiada con estos fondos recaudados o que se encuentre vinculada a los mismos.

159 Echandia José Luis, Apuntes Jurídicos. Recuperado de: <http://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=3120561>

- El IACV, está elaborado como un impuesto más a la propiedad, bajo la sombra de un impuesto verde inexistente, razón por la cual, nos lleva a evidenciar que al existir ya un impuesto a la propiedad de los vehículos y un impuesto al rodaje, puede hacernos incurrir, incluso, en un problema de doble imposición interna.
- En nuestra legislación vigente, no existe un buen régimen de incentivos ambientales encaminado a contrarrestar la contaminación vehicular. Como hemos podido observar durante la presente investigación, nuestra misma política arancelaria (elevada y exorbitante), que recae sobre vehículos ecológicos provenientes de otros países, impide que los sujetos contribuyentes se inclinen por automotores más eficientes y que contaminen menos.

4.2. Recomendaciones.

Luego de haber revisado a profundidad este problema jurídico, es elemental lograr que lo analizado no quede en meras expectativas, sino que pueda trascender a un plano práctico-jurídico.

- Antes de la expedición de una norma tributaria, es esencial, que se realice un análisis jurídico responsable o un estudio técnico previo, de la materia específica, que no ocasione incertidumbre ulteriormente en los sujetos pasivos obligados, como en el presente caso de las exenciones al IACV.
- Si bien resulta complejo cambiar el comportamiento del grupo social a través de un impuesto, considero que contamos con los recursos suficientes para optar por una reforma integral verde. Para esto, se debe fortalecer la estructura de nuestro régimen de incentivos, en donde los tributos cumplan eficazmente con el ciclo ambiental y no respondan a intereses netamente económicos. Además es importante, se procure la inclusión de programas de concientización y de educación ambiental, así como la inversión gubernamental en la prevención de daños.
- Acorde al estudio del Derecho Comparado, se debería optar por medidas que rompan los esquemas caducos, como en el caso colombiano, en donde a través de sobretasas fiscalizadas y permisos de circulación se puede conseguir fines disuasorios en la población e índices de contaminación mucho más bajos.
- De la experiencia de la legislación comparada norteamericana, se requiere replantear los criterios de discriminación que sirven para establecer un gravamen de carácter ambiental, en donde no solo se considere el cilindraje sino la tecnología y la eficiencia del motor, o la utilización de combustible alternativo.

Reformas

- Por todo lo expuesto, resulta conveniente que se efectúen las reformas necesarias que pueda subsanar las evidentes antinomias que hemos observado durante nuestro análisis jurídicas, para salvaguardar la seguridad jurídica que es principio rector del Derecho Tributario. A continuación recomendamos algunas medidas jurídicas concretas:

1. Reforma de la Resolución No. NAC-DGERCGC14-00295.

- Es de vital importancia que se efectúen algunas modificaciones en el texto legal de la resolución que procuren la correcta aplicación de las exenciones del impuesto en referencia. Sin embargo, éste ejercicio debe ser manejado con absoluta prudencia que nos impida caer en una proliferación normativa, por lo tanto, considero que se deben mantener exclusivamente las disposiciones que ostenten claridad y que sean realmente necesarias. Recomendando se incorpore al artículo 3 el siguiente texto:
 - *“Para la aplicación de la exención dirigida a los propietarios de vehículos motorizados de transporte terrestre que estén directa y exclusivamente relacionados con la actividad productiva del contribuyente, se considerará únicamente el Listado de Actividades dispuesto por la Agencia Nacional de Tránsito en la Resolución No. 052-DIR-2012-ANT. Además deberán sujetarse a los siguientes parámetros: a) Vehículos con tonelaje igual o mayor a 1 y menor a 3 toneladas útiles de carga; b) Vehículos con tonelaje igual o mayor a 3 toneladas útiles de carga”.* De esta forma, precautelamos el principio de eficacia que debe tener la actuación de la Administración tributaria, en virtud, que la dispensa legal ya no denotaría amplitud y estaría dirigido solo a cierto grupo de la población, que desempeña actividades productivas necesarias para el desarrollo económico del país. De conformidad y en armonía con los principios que rigen nuestra Constitución y que están presentes en el Plan Nacional del Buen Vivir.

- *“Para todos los casos contemplados en este artículo, la Administración Tributaria efectuará las verificaciones necesarias previo al otorgamiento del beneficio solicitado, en las que el propietario deberá justificar el uso directo y exclusivo del vehículo dentro de sus actividades productivas.”* De esta manera, este control previo que realiza la Administración, no solo se reduce únicamente hacia los vehículos tipo camioneta, que se encuentra en la legislación vigente.
- Me parece importante, se incorpore un artículo en el que se determine la inclusión de controles rigurosos de parte de la ANT, sobre las emisiones contaminantes de los vehículos destinados al transporte público de pasajeros y los de transporte comercial modalidad escolar y taxis, que estén sujetos a la exención, aplicando criterios de ocupación y eficiencia del motor, so pena de negar o reversar el beneficio concedido en caso de no cumplir con los límites permitidos.
- Asimismo, recomiendo incorporar en el texto legal de esta regulación, la implementación de un control interno hacia los vehículos de las entidades y organismos del Estado previstos en el artículo 225 de la Constitución que ostenten de la exención al IACV, a fin que se fiscalice y se prevenga el abuso o uso indiscriminado de este tipo de vehículos por parte de los propietarios beneficiados.

2. Derogatoria de la Resolución No. NAC-DGERCGC14-00295 y Reforma de la Ley de Fomento Ambiental y Optimización de los Ingresos del Estado y su Reglamento de aplicación, en lo que corresponde al IACV

- Considerado las innumerables resoluciones ineficaces que ha expedido el SRI como órgano competente “regulador” de la actividad tributaria del IACV, proponemos como segunda alternativa una reforma de raíz, que ya no solo se configura como una modificación superficial de la resolución, sino que se consolidaría como una reforma integral que nos permita redeterminar

adecuadamente el objeto y el contenido del impuesto, y sobre todo formular correctamente las exenciones respectivas. Se recomienda que la Asamblea Nacional, presente un Proyecto de Ley en el cual se incluyan las reformas correspondientes al cuerpo legal que regula el IACV y las exenciones. Para esto, se debe tomar en cuenta lo establecido en el artículo 301 de la Constitución: “...**sólo por iniciativa de la Función Ejecutiva y mediante ley sancionada por la Asamblea Nacional se podrá establecer, modificar, exonerar o extinguir impuestos...**” en concordancia con el artículo 9 y 54 de la Ley Orgánica de la Función Legislativa, para lo cual proponemos las siguientes reformas:

- *Sustitúyase al artículo innumerado “Base Imponible y tarifa”, por el siguiente texto: “La base imponible de este impuesto corresponde al cilindraje, la eficiencia y la tecnología del motor del respectivo vehículo, expresado en centímetros cúbicos acorde a los parámetros establecidos por la Agencia Nacional de Tránsito; asimismo se considerará la antigüedad del vehículo...”*
- *En el artículo innumerado “Exenciones” añádase el siguiente texto subrayado:*

Art.-.Están exonerados del pago de este impuesto los siguientes vehículos motorizados de transporte terrestre:

- 1. Los vehículos de propiedad de las entidades del sector público, según la definición del artículo 225 de la Constitución de la República;*
- 2. Los vehículos destinados al transporte público de pasajeros, que cuenten con el permiso para su operación, conforme lo determina la Ley Orgánica de Transporte Terrestre, Tránsito y Seguridad Vial, y de acuerdo a los parámetros*

establecidos en el Reglamento para la aplicación de la Ley de Fomento Ambiental y Optimización de los Ingresos del Estado;

3. *Los vehículos de transporte escolar y taxis que cuenten con el permiso de operación comercial, conforme lo determina la Ley Orgánica de Transporte Terrestre, Tránsito y Seguridad Vial, y **de acuerdo a los parámetros establecidos en el Reglamento para la aplicación de la Ley de Fomento Ambiental y Optimización de los Ingresos del Estado.***
4. *“...Los vehículos motorizados de transporte terrestre que estén directamente relacionados con la actividad productiva del contribuyente, **conforme los requisitos y condiciones que se dispongan en el correspondiente Reglamento para la aplicación de la Ley de Fomento Ambiental y Optimización de los Ingresos del Estado.***
5. *Las ambulancias y hospitales rodantes;*
6. *Los vehículos considerados como clásicos, conforme los requisitos y condiciones que se dispongan en el correspondiente Reglamento **para la aplicación de la Ley de Fomento Ambiental y Optimización de los Ingresos del Estado;***
7. *Los vehículos eléctricos;*
8. *Los vehículos destinados para el uso y traslado de personas con discapacidad.*
9. *Los vehículos de propiedad de las personas adultas mayores, de conformidad con lo establecido en el artículo 14 de la Ley del Anciano y la Constitución.*

- *Proponemos se reforme el Reglamento de aplicación de la Ley de Fomento Ambiental y Optimización del Estado en el siguiente sentido: **Inclúyase al Título innumerado, Capítulo I, “IMPUESTO AMBIENTAL A LA CONTAMINACIÓN VEHICULAR”**, las disposiciones contenidas en el artículo 1 de la Resolución No. NAC-DGERC12-00295 expedida por el Servicio de Rentas Internas referente a los requisitos generales para obtener la exención al IACV, en virtud que dichos requisitos se encuentran correctamente establecidos para identificar al contribuyente que pretende el beneficio tributario pero que deben encontrarse en el Reglamento de aplicación y no en una resolución de la Administración.*

- **Se recomienda, incluir todo el contenido del artículo 2 de la Resolución No. NAC-DGERC12-00295, a excepción del numeral 3, el mismo que deberá ser sustituido por el siguiente texto:** *“Para la aplicación de la exención dirigida a los propietarios de vehículos motorizados de transporte terrestre que estén directa y exclusivamente relacionados con la actividad productiva del contribuyente, se considerará únicamente el Listado de Actividades dispuesto por la Agencia Nacional de Tránsito en la Resolución No. 052-DIR-2012-ANT. Además deberán sujetarse a los siguientes parámetros: a) Vehículos con tonelaje igual o mayor a 1 y menor a 3 toneladas útiles de carga; b) Vehículos con tonelaje igual o mayor a 3 toneladas útiles de carga. De esta manera dotamos de coherencia y unidad a lo establecido en la Ley de Fomento Ambiental y Optimización de Ingresos del Estado, la misma que en casi todas las exenciones se remite a su Reglamento de aplicación, para sustanciar el procedimiento que debe seguir el contribuyente para ser objeto de alguna exoneración.*

- **Se recomienda incluir el contenido del artículo 3, 4, 5 y 6 de la Resolución No. NAC-DGERC12-00295 y sus Disposiciones Generales,** a fin de precautelar el principio de seguridad jurídica, en virtud que no se

puede modificar de manera súbita todo el marco normativo que regula el tributo, sino por el contrario lo esencial es corregir de manera eficaz las lagunas jurídicas de tal forma que este cambio no altere la certidumbre del contribuyente. Sugiero se incorpore a la Disposición General Tercera el siguiente texto: *“Para todos los casos contemplados en la exención relacionada a los vehículos directamente relacionados a la actividad productiva del contribuyente, la Administración Tributaria efectuará las verificaciones necesarias previo al otorgamiento del beneficio solicitado, en las que el propietario deberá justificar el uso directo y exclusivo del vehículo dentro de sus actividades productivas”*.

- ***Se recomienda incluir la Disposición Derogatoria con el siguiente texto:***
Deróguese expresamente: - La Resolución No. NAC-DGERC12-00295, publicada en el Registro Oficial No. 248 de 19 de mayo de 2014.

3. Acción Pública de Inconstitucionalidad:

i. Ley Fomento Ambiental y Optimización de Ingresos del Estado y su Reglamento; y, de la Resolución No.NAC-DGERCGC14-00295, expedido por el Servicio de Rentas Internas.

- Finalmente, se recomienda que para ejecutar las reformas correspondientes en el contenido de las normas que regulan el IACV, se someta ambas disposiciones a un Control Constitucional¹⁶⁰ por parte de la Corte Constitucional; todo esto, a través de una demanda de inconstitucionalidad normativa contemplada en el artículo 436

¹⁶⁰ Nos referimos a un control abstracto de constitucionalidad, el mismo que se encuentra descrito en el artículo 74 de la LOGJ *“el control abstracto de constitucionalidad, tiene como finalidad garantizar la unidad y coherencia del ordenamiento jurídico a través de la identificación y la eliminación de las incompatibilidades normativas, por razones de fondo o de forma, entre las normas constitucionales y las demás disposiciones que integran el sistema jurídico.”* Justamente la consigna de nuestra propuesta es dotarle de unidad y coherencia a la legislación que regula el IACV.

de nuestra Carta Magna en concordancia con el artículo 77 y 98 de la Ley Orgánica de Garantías Jurisdiccionales que reza“...*la acción pública de inconstitucionalidad podrá ser propuesta por cualquier persona...la Corte Constitucional conocerá sobre las acciones de inconstitucionalidad respecto de cualquier acto normativo de carácter general y de cualquier acto administrativo con efectos generales...*¹⁶¹

- Respecto al plazo y a la viabilidad para proponer esta acción nos amparamos en lo dispuesto en el artículo 78 y 138 de la LOGJ que determinan: “*El plazo para interponer las acciones de inconstitucionalidad se regirá por las siguientes reglas: por razones de contenido, las acciones pueden ser interpuestas en cualquier momento...por razones de forma*¹⁶², las acciones pueden ser interpuestas dentro del año siguiente a su entrada en vigencia....” De lo anterior, se desprende que la acción puede ser propuesta en cualquier momento ya que estamos alegando imprecisiones y antinomias en el contenido de la norma.
- Continuando con nuestra recomendación, la propuesta encuentra su fundamento también en el artículo 75 de la LOGJ, que determina a la Corte Constitucional como el órgano competente para atender esta acción constitucional legítimamente válida.
- Finalmente, el marco jurídico que legitima la propuesta, también se encuentra motivada en el artículo 135 de la LOGJ, cuyo tenor literal reza “...*procederá la acción de inconstitucionalidad respecto de cualquier acto normativo o*

161 Ley Orgánica de Garantías Jurisdiccionales y Control Constitucional de La República Del Ecuador. Corporación de Estudios y Publicaciones. 2012

162 Respecto del numeral segundo del artículo 138 de la LOGJ, debemos mencionar que la aprobación de la Ley de Fomento Ambiental y Optimización de Ingresos del Estado y su Reglamento respectivo, en su momento pudo ser objeto de un análisis de inconstitucionalidad por razones de forma, ya que no fue aprobada por la Asamblea Nacional como Proyecto de Ley, sino que pasó como “Decreto de Urgencia en Materia Económica”, emitido por el Primer Mandatario, pues caso contrario, este Proyecto no hubiera entrado en vigencia ya que no contaba con la mayoría necesaria, conforme constan en los antecedentes de la misma ley publicada en el Registro Oficial 583 del 24 de noviembre del 2011 (Ver Anexo VII) .

administrativo de carácter general que vulnere normas constitucionales..."¹⁶³, como es el caso de la resolución **No.NAC-DGERCGC14-00295** expedida por el SERVICIO DE RENTAS INTERNAS en Mayo del 2014. Es menester, precisar que no se puede presumir la constitucionalidad de los actos normativos o administrativos por su sujeción a la ley ya que se los debe analizar de manera autónoma, así lo dispone el segundo inciso del artículo 135: "...la constitucionalidad de dichos actos no se agota ni se presume por su sujeción a la ley. Cuando la inconstitucionalidad del acto deriva de la inconstitucionalidad de la ley, se analizará la inconstitucionalidad conexa de la norma correspondiente". Por esa razón deberá someterse tanto la Ley de Fomento Ambiental y Optimización de los Ingresos del Estado como la resolución administrativa que regula su procedimiento, como cuerpos normativos autónomos e independientes.

- Todas las recomendaciones, están fundamentadas y motivadas en lo que dispuesto en el artículo 300 de nuestra Constitución que enuncia: "...El régimen tributario se regirá por los principios de generalidad, progresividad, eficiencia, simplicidad administrativa, irretroactividad, equidad, transparencia y suficiencia recaudatoria. Se priorizarán los impuestos directos y progresivos. La política tributaria promoverá la redistribución y estimulará el empleo, la producción de bienes y servicios, y conductas ecológicas, sociales y económicas responsables..." Asimismo, y de conformidad con el artículo 82 del mismo cuerpo normativo, se quiere precautelar la importancia de la seguridad jurídica: "...El derecho a la seguridad jurídica se fundamenta en el respeto a la Constitución y en la existencia de normas jurídicas previas, claras, públicas y aplicadas por las autoridades competente"¹⁶⁴. Por lo tanto, es fundamental que gocemos de normas tributarias sólidas y eficientes que motiven el comportamiento responsable de los sujetos contribuyentes, creando de esta manera una conciencia social ambiental, solidaria y equitativa.

¹⁶³ Ibídem 160

¹⁶⁴ Ibídem 26

- No podemos olvidar que las exenciones buscan promover el ejercicio de ciertas actividades económicas con fundamento en postulados constitucionales muy distintos al deber de contribuir, por lo tanto estos instrumentos económicos serán válidos si se analizan desde el punto de vista del beneficio general y no cuando están encaminados a ciertos grupos que ostentan una condición económica superlativa, o con fines netamente políticos, que propenden al monopolio del Poder a costa del bien común. Para lo cual se debe procurar el cumplimiento de la finalidad ambiental del IACV, caso contrario se estaría incurriendo en el fenómeno descrito como doble imposición.
- El Gobierno está llamado a establecer programas y proyectos de ley que puedan modificar los vacíos legales que presenta nuestra legislación ambiental, fomentando la inversión en proyectos de reparación ambiental y programas que procuren la utilización de vehículos más amigables con el ambiente.
- Finalmente, considero que es nuestra obligación como ciudadanos y miembros activos de la realidad política, económica, cultural y social de nuestro país, procurar y salvaguardar lo establecido en la Constitución, luchar por normas razonables, justas y sobre todo eficaces; por un sistema judicial que atienda las necesidades actuales de las personas, y, por una Patria de esperanza y de grandeza.

ANEXOS.

- I. RESOLUCIÓN No. NAC-DGERCGC12-00045 EXPEDIDA POR EL
SERVICIO DE RENTAS INTERNAS.**
- II. RESOLUCIÓN No. NAC-DGERCGC12-000145 EXPEDIDA POR EL
SERVICIO DE RENTAS INTERNAS**
- III. RESOLUCIÓN No. NAC-DGERCGC13-000249 EXPEDIDA POR EL
SERVICIO DE RENTAS INTERNAS**
- IV. RESOLUCIÓN No. NO. NAC-DGERCGC14-00295 EXPEDIDA POR EL
SERVICIO DE RENTAS INTERNAS**
- V. RESOLUCIÓN No. 052-DIR-2012-ANT AGENCIA NACIONAL DE
TRÁNSITO**
- VI. ANTECEDENTES, LEY DE FOMENTO AMBIENTAL Y OPTIMIZACIÓN
DE INGRESOS DEL ESTADO. DECRETO DE URGENCIA ECONÓMICA.**

Quito, 24 de noviembre de 2011

Señor Ingeniero
Hugo Enrique Del Pozo Barrezueta
DIRECTOR DEL REGISTRO OFICIAL

En su despacho

De mi consideración:

Según consta del adjunto oficio No. SAN-2011-1168 del 24 de noviembre del 2011, suscrito por el Secretario General de la Asamblea Nacional, doctor Andrés Segovia Salcedo, en el proyecto de Ley de Fomento Ambiental y Optimización de los Ingresos del Estado, calificado de urgente en materia económica, que remití a la Asamblea Nacional el 24 de octubre del 2011, mediante oficio No. T. 5975-SNJ-11-1347, no se produjeron los correspondientes debates ni mucho menos fue aprobado, modificado o archivado dentro del plazo legal correspondiente determinado en el artículo 140 de la Constitución de la República del Ecuador.

Además, la moción para negar el proyecto de ley no fue aprobada por la mayoría absoluta de los miembros de la Asamblea Nacional, conforme establece el artículo 129 de la Ley Orgánica de la Función Legislativa.

Con lo expuesto, y de conformidad a lo indicado en el tercer inciso del artículo 140 de la Constitución de la República del Ecuador y sexto inciso del artículo 62 de la Ley Orgánica de la Función Legislativa, promulgo como Decreto-Ley el aludido proyecto, y, por consiguiente, solicito su publicación en el Registro Oficial.

Adjunto para el efecto, el referido proyecto urgente en materia económica, con la recepción auténtica de la Asamblea Nacional.

Atentamente,

Dios, Patria y Libertad

f.) Rafael Correa Delgado, Presidente Constitucional de la República.

ASAMBLEA NACIONAL

Oficio No. SAN-2011-1168

Quito, 24 de noviembre de 2011

Señor doctor
Alexis Mera Giler
SECRETARIO GENERAL JURIDICO
PRESIDENCIA DE LA REPUBLICA

En su despacho

Señor doctor:

Mediante Oficio T.5975-SNJ-11-1347 de 24 de octubre de 2011, recibido el mismo día, el señor Presidente Constitucional de la República remitió a la Presidencia de la Asamblea Nacional, el proyecto de LEY DE FOMENTO AMBIENTAL Y OPTIMIZACION DE LOS INGRESOS DEL ESTADO, calificado de urgencia en materia económica. Dicho proyecto fue calificado por el Consejo de Administración Legislativa el 24 de octubre de 2011 y remitido a la Comisión Especializada Permanente del Régimen Económico y Tributario y su Regulación y Control, el mismo día, para el tratamiento constitucional y legal correspondiente.

En atención a su oficio T.5975-SNJ-11-1450 de 24 de noviembre de 2011, me permito CERTIFICAR lo siguiente:

1. Que desde el 24 de octubre de 2011, hasta el 23 de noviembre de 2011, no se ha instalado sesión para tratar, en primer debate ningún informe de mayoría de la Ley de Fomento Ambiental y

Optimización de los Ingresos del Estado calificado de urgencia en materia económica, ni se ha instalado sesión para tratar, el segundo debate de ningún informe de mayoría de la Ley de Fomento Ambiental y Optimización de los Ingresos del Estado, calificado de urgencia en materia económica.

2. Tal como se desprende de la certificación del secretario relator de la Comisión Especializada Permanente del Régimen Económico y Tributario y su Regulación y Control, a esta Secretaría, **no ha ingresado informe de mayoría, ni para primer debate, ni segundo debate, sobre la Ley de Fomento Ambiental y Optimización de los Ingresos del Estado, calificado de urgencia en materia económica.**

3. Que de la revisión de los archivos de la Secretaría General se evidencia que **el Pleno de la Asamblea Nacional no aprobó, modificó o archivó el proyecto de LEY DE FOMENTO AMBIENTAL Y OPTIMIZACION DE LOS INGRESOS DEL ESTADO,** calificado de urgencia en materia económica.

4. Que de la revisión de los archivos de la Secretaria General, no consta que el Pleno de la Asamblea Nacional haya aprobado, con mayoría absoluta de sus integrantes, una moción que

*niegue el informe de mayoría del proyecto de LEY DE FOMENTO AMBIENTAL Y OPTIMIZACION DE LOS INGRESOS DEL ESTADO, calificado de urgencia en materia económica. Para su conocimiento me permito adjuntar copia certificada de la resolución del Pleno de la Asamblea Nacional, que en sesión 136 de 17 de noviembre de 2011 se pronunció, con 53 votos a favor y 47 en contra, sobre la moción del asambleísta Gutiérrez que dice: **"NEGAR EL PROYECTO DE LEY DEFOMENTO AMBIENTAL Y OPTIMIZACION DE LOS INGRESOS DEL ESTADO ENVIADO POR EL EJECUTIVO CON EL CARÁCTER DE ECONOMICO URGENTE."***

Atentamente,

f.) Dr. Andrés Segovia S., Secretario General.

PRESIDENCIA DE LA REPUBLICA.- Secretaría General Jurídica.-Recibido: f.) Ilegible.- Fecha: 24-11-11.- Hora: 09h30.

ASAMBLEA NACIONAL
CRET-664-2011

Quito, 24 de noviembre de 2011

*Doctor
Andrés Segovia S.*

Secretario General de la Asamblea Nacional

En su despacho:

Señor Secretario:

En atención a su memorando No. SAN-2011-2249, de fecha 24 de noviembre de 2011, mediante la presente, una vez revisados los archivos de la Comisión Especializada Permanente del Régimen Económico y Tributario y su Regulación y Control, me permito certificar lo siguiente:

1) Con fecha 24 de octubre de 2011, mediante Memorando No. SAN-2011-1915, el señor Secretario General de la Asamblea Nacional, notifica a la Comisión Especializada Permanente del Régimen Económico y Tributario y su Regulación y Control con la calificación e inicio del trámite del Proyecto de ley de Fomento Ambiental y Optimización de los Ingresos del Estado, proyecto calificado como urgente en materia económica para que se inicie su tratamiento de manera inmediata.

2) Que dentro del trámite de aprobación de leyes calificadas de urgencia en materia económica, el proyecto de Ley de Fomento Ambiental y Optimización de los Ingresos del

Estado, calificado como urgente en materia económica, el pleno de la Comisión Especializada Permanente de Régimen Económico y Tributario y su Regulación y Control de la Asamblea Nacional, a la presente fecha, no ha aprobado, ningún informe de mayoría, con la mayoría absoluta de sus integrantes, para primer y segundo debate referente a dicho proyecto de ley para conocimiento del Pleno de la Asamblea Nacional.

Es lo que puedo certificar revisados los archivos de la Comisión.

Atentamente,

f.) Ab. José Antonio Arauz, Secretario Relator, Comisión Especializada Permanente del Régimen Económico y Tributario y su Regulación y Control.

ASAMBLEA NACIONAL.- SECRETARIA.- Comisión del Régimen Económico y Tributario y su Regulación y Control.

ASAMBLEA NACIONAL.- SECRETARIA GENERAL.-Fecha: 24/XI/11.- Hora: 08h30.- f.) Ilegible .ASAMBLEA NACIONAL.- CERTIFICO que es fiel copia del original que reposa en los archivos de la Asamblea Nacional.- Quito, 24 de noviembre del 2011.- f.) Dr. Andrés Segovia S., Secretario General.

EL PLENO DE LA ASAMBLEA NACIONAL

El Pleno de la Asamblea Nacional, en sesión 136 de 17 de noviembre de 2011, dentro del punto del orden del día incorporado por decisión mayoritaria: "ANALISIS Y RESOLUCION, SOBRE LA SITUACION ACTUAL Y FUTURA DEL PROYECTO DE LEY DE FOMENTO AMBIENTAL Y OPTIMIZACION DE LOS INGRESOS DEL ESTADO", se pronunció, con 53 votos afirmativos y 47negativos, sobre la moción presentada por el asambleísta Gilmar Gutiérrez, al tenor siguiente:

"NEGAR EL PROYECTO DE LEY DE FOMENTO AMBIENTAL Y OPTIMIZACION DE LOSINGRESOS DEL ESTADO ENVIADO POR EL EJECUTIVO CON EL CARACTER DE ECONOMICOURGENTE."

Dado y suscrito en el Pleno de la Asamblea Nacional, a los 17 días del mes de noviembre de 2011.

f.) Fernando Cordero Cueva, Presidente.

f.) Dr. Andrés Segovia S., Secretario General.

ASAMBLEA NACIONAL.- CERTIFICO que es fiel copia del original que reposa en los archivos de la Asamblea Nacional.- Quito, 24 de noviembre del 2011.- f.) Dr. Andrés Segovia S., Secretario General.

Nota: Información obtenida del Registro Oficial Registro Oficial 583 del 24 de noviembre del 2011. Disponible en: <http://www.fielweb.com/Buscador/Aplicacion.aspx>

BIBLIOGRAFÍA

NORMATIVA NACIONAL

- *Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones de la República del Ecuador*. Registro Oficial Suplemento 351 promulgada el 29 de diciembre del 2010.
- *Código Tributario de la República del Ecuador*. Corporación de Estudios y Publicaciones. 2010.
- *Código Orgánico de Organización Territorial, Autonomía y Descentralización*. Registro Oficial Suplemento 303 del 19 de octubre del 2010.
- *Constitución de la República del Ecuador*. Corporación de Estudios y Publicaciones. 2008.
- *Constitución de La República del Ecuador 1998*. Corporación de Estudios y Publicaciones. 2004.
- *Ley de Fomento Ambiental y Optimización de los ingresos del Estado*, Registro Oficial Suplemento 583 de 24 de noviembre del 2011.
- *Ley de Creación del Servicio de Rentas Internas del Ecuador*. Registro Oficial No. 206 de 02 de Diciembre de 1997
- *Ley Orgánica de Garantías Jurisdiccionales y Control Constitucional de la República del Ecuador*. Corporación de Estudios y Publicaciones. 2012
- *Ley Orgánica de la Función Legislativa*. Registro Oficial Suplemento 642 , promulgada el 27 de julio del 2009.
- *Ley Orgánica del Régimen Tributario Interno*. Registro Oficial Suplemento 463 del 17 de noviembre del 2004.
- *Reglamento de Aplicación a la Ley de Fomento Ambiental y Optimización de los ingresos del Estado*. Registro Oficial 608 del 30 de diciembre del 2011.

NORMATIVA INTERNACIONAL:

- *Constitución de los Estados Unidos Mexicanos.*
- *Constitución Política de la República de Chile.*
- *Constitución Política de la República de Colombia.*
- *Constitución de la República de Paraguay.*

DOCTRINA:

- AMATUCCI Andrea, “TRATADO DE DERECHO TRIBUTARIO”, TOMO I, Ed. TELMIS S.A., Bogotá- Colombia. 2001.
- ALBERDI Juan Bautista, Citado por Oswaldo Casás. Principios del Derecho Tributario. PONENCIA PRESENTADA EN SIMPOSIO SOBRE PRINCIPIOS JURÍDICOS. Bs Aires. 1999
- ALÍAS CANTÓN Manuel, “Los beneficios fiscales en el ámbito tributario local”. Edit. IN LUMINE SAPIENTA. Almería-España. Pp.121.
- ALMEIDA GUZMÁN Diego, “Curso de Legislación Tributaria Corporativa”, Una Aproximación Jurídico-Práctica, Primera Edición, Quito, Ecuador, 2001. Pp. 30.
- BERMEJO VERA José, “El declive de la seguridad jurídica en el ordenamiento plural”. Editorial Aranzadi, Thomson Civitas. 1era ed. Navarra- España 2005.
- CASÁS Oswaldo: “Principios del Derecho Tributario”. Ponencia presentada en Simposio sobre los Principios Jurídicos. Buenos Aires. 1999.
- CASÁS José Osvaldo, “Derechos y garantías constitucionales del contribuyente a partir del Principio de Reserva de ley tributaria”.- Editorial Adhoc. Primera reimpresión de la 1ª edición. Buenos Aires- Argentina. 2005.
- DROMI Roberto, “Manual de Derecho Administrativo”. Ed. Ciudad Argentina, 9ª ed. Buenos Aires, 2001. Pg. 1022 -ss.
- FERREIRO LAPATZA José Juan, “Curso de Derecho Financiero Español, instituciones”. Editorial Marcial Pons Ediciones Jurídicas y Sociales S.A. Vigésima Quinta edición. Madrid-Barcelona. España. 2006.

- FLORES ZAVALA, Ernesto, “Finanzas públicas Mexicanas, México, Edit. Porrúa, 1955, p. 194.
- GARCIA NOVOA César, “*El principio de Seguridad Jurídica en Materia Tributaria*”.-Ediciones Jurídicas y Sociales Editorial Marcial Pons. Madrid- España. 2000.
- GARCÍA BELSUNCE Horacio A., “*Tratado de Tributación*”, Tomo I, Volumen 2, Editorial Astrea, Buenos Aires-Argentina. 2003, Pp. 164
- GONZÁLEZ GARCÍA Eusebio, “*Grandes temas del derecho tributario.*”, Unidad Editorial de la Universidad de Guadalajara. Guadalajara-Jalisco. México 1995.
- JIMÉNEZ HERNÁNDEZ, Jorge, “*El tributo como instrumento de protección ambiental*” Editorial Comares, Granada-España. 1998. Pp. 88.
- HELLER Jack y KAUFFMAN Kenneth, “*Incentivos Fiscales para el Desarrollo Industrial*”, Centro de Estudios Mentarios Latinoamericanos. México. 1965
- HERRERA MOLINA, P. M: “*La exención tributaria*”. Edt. Colex, Madrid. 1990.
- MOYA MILLÁN, E. J. “*Elementos de Finanzas Públicas y Derecho Tributario*”, Ed. Mobilibros, Caracas- Venezuela, 2009. Pp.256 ss.
- OSSORIO Manuel, “*Diccionario de Ciencias Jurídicas, Políticas y Sociales*”. Ed. Heliasta, Buenos Aires- Argentina. 2006. Pp. 37-ss.
- TORRES B., R, “*Principios de Derecho Tributario e Impuesto sobre la Renta Venezolanos*”, Caracas- Venezuela, Universidad Nacional Abierta. 2005.
- TROYA JARAMILLO José Vicente y SIMONE LASSO Carmen, “*Manual de Derecho Tributario*”, Corporación de Estudios y Publicaciones. Quito- Ecuador. 2014. Pp.138.
- SOLER Osvaldo, “*Derecho Tributario Económico, Constitucional-Sustancial, Administrativo-Penal*”, 3era edición, Ed. LA LEY S.A., Buenos Aires-Argentina. 2008
- SPISSO Rodolfo R, “*Derecho Constitucional Tributario*”. Editorial Lexis-Nexis. Tercera edición. Buenos Aires-Argentina. 2007.
- VILLEGAS, Héctor. “*Curso de Finanzas, derecho financiero y tributario*”. Buenos Aires, Editorial Astrea. 2002. Pp.75.

- YACOLCA ESTARES, Daniel, “*XII Diseño de Tributos Ambientales Locales y Autonomía Financiera Descentralizada en el ámbito Municipal: Hacia una Reforma Fiscal Verde en Latinoamérica*”. AEAT, CIAT y IEF. V Edición de la Beca de Investigación. 2013.

ARTÍCULOS:

- BENALCÁZAR GUERRÓN Juan Carlos, FORO Revista de Derecho No.13, UASB-Ecuador/CEN. Quito, 2010. Recuperado de: <http://repositorio.uasb.edu.ec/bitstream/10644/2892/1/04-Benalca%C3%A1zar.pdf>. Pp. 33.
- DÍAZ SAAVEDRA Stefany, “*Principios Constitucionales tributarios en el Derecho Comparado*”, Recuperado de: http://www.revistajuridicaonline.com/images/stories/revistas-juridicas/derecho-publico-tomo-5/121_a_166_principios_const.pdf. Pp.153
- EGAS Reyes Pablo, “*La Interpretación en Materia Tributaria*”, FORO Revista de Derecho No. 3, UASB-Ecuador ICEN, Quito, 2004. Pp.24
- “*NUEVA ENCICLOPEDIA JURÍDICA*”. Editorial Francisco Seix, S.A. Tomo IX. 1975. Pp. 234 y ss.
- SAINZ DE BUJANDA Francisco, “*Análisis jurídico del hecho imponible*”. Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública. 1965 -1966. Pp. 60, 61 y 62.
- VALLEJO ARISTIZÁBAL Sandro, “*Principios Constitucionales Tributarios*”, Documento de Trabajo en Cátedra: Instituciones del Derecho Tributario. PUCE. Quito. 2013.

WEB:

- ANUARIO 2013, *Asociación de Empresas Automotrices del Ecuador*. Recuperado de: http://aeade.net/web/images/stories/catalogos/ANUARIO2013_interactivo.pdf Acceso: (12-12-2014)
- ARTÍCULO: “*El Principio Quien Contamina Paga y la Regulación del Daño Ambiental.*” Recuperado de: http://www.unav.es/adi/UserFiles/File/80963990/pcipio_contamina_paga.pdf. Acceso: (02-10-2014)
- BAÑO LEÓN José María, “*Los límites constitucionales de la potestad reglamentaria*”, Ed. Civitas, Madrid. 1991. Capítulo I, apartado IV (“La construcción

alemana del principio de reserva”). Pp. 42 - 61. Recuperado de: <http://www.uned.es/dpto-derecho-politico/1concepto2.pdf>

- BARRERIA Ana, Ocampo Paula, Recio Eugenia; “Medio Ambiente y Derecho Internacional: Una Guía Práctica”. DMA. CAJA MADRID OBRA SOCIAL. ISBN 978-84.690-8175-4. Madrid- España. 2007. Disponible en: http://www.iidma.org/privado/Archivos/OSMedio_LibroDerecho.pdf. Pp.39-40
- BORRERO MORO E., “*Los tributos ecológicos, su tratamiento en Cuba*”, Revista OIDLES – Vol. 5, Nº 10. 2011. Pp.52 <http://www.eumed.net/rev/oidles/10/ppgf.htm> Acceso: (13-12-2014)
- CENTRO DE ESTUDIOS FINANCIEROS (CEF), *Impuesto sobre Actividades Económicas (IAE)*. Recuperado de: <http://www.fiscal-impuestos.com/impuesto-actividades-economicas-IAE-.html>. Acceso: (13-10-2014)
- COMISIÓN EUROPEA (COMO), en su Informe sobre: "Impuestos y gravámenes ambientales en el mercado único". 1997. Recuperado de: <http://eurlex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=COM:1997:0009:FIN:ES:PDF> (20-12-2014)
- DE AVILA HUERTA Jesús, “*Legalidad y reserva de Ley Tributaria*”, Recuperado de: http://www.sociedaddelhonorjudicial.org/pdfs/librosyensayos/tesis_doctoral_concluida.pdf Acceso: (23-12-2014)
- DICCIONARIO DIGITAL “DEFINICIÓN ABC, “IMPUESTO”. 2007-2015. Recuperado de: <http://www.definicionabc.com/economia/impuesto.php#ixzz2OxHS1d1L> Acceso: (01-10-2014)
- DICCIONARIO DE ECONOMÍA “ECO-FINANZAS”. Recuperado de: http://www.ecofinanzas.com/diccionario/A/ACTIVIDAD_PRODUCTIVA.htm Acceso: (22-10-2014)
- DICCIONARIO DE LA REAL ACADEMIA DE LA LENGUA ESPAÑOLA. Recuperado de: <http://lema.rae.es/drae/?val=exencion> Acceso: (22-10-2014)
- DICCIONARIO ECONÓMICO, “*Exención Tributaria*”, Recuperado de: <http://www.economia48.com/spa/d/exencion-tributaria/exencion-tributaria.htm> (22-12-2014)
- ECHANDIA José Luis, “*Apuntes Jurídicos sobre la seguridad jurídica*”. Recuperado de: <http://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=3120561> Acceso: (23-11-2014)

- EUR-Lex. Acces to European Union Law.Directiva 2004/35/CE del Parlamento Europeo. 21-04-2004. “*Responsabilidad medioambiental en relación con la prevención y reparación de daños medioambientales*”. Recuperado de: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/ALL/?uri=CELEX:32004L0035>. Acceso (22-11-2014)
- ENVIRONMENTAL PROTECTION AGENCY (EPA). Recuperado de: <http://www.epa.gov/>
- FERRÉ OLIVE Edgardo Héctor, “*Legislación Ambiental y Política Tributaria*”. Ciudad Autónoma de Buenos Aires, AFIP. Argentina. 2010. Recuperado de: http://www.econ.uba.ar/www/institutos/secretaradeinv/ForoContabilidadAmbienta/tra_bajos2010/T_Ferre_Olive_legislacion_ambiental.pdf Acceso: (22-09-2014)
- FERNÁNDEZ BRENES Silvia, “*Las Exoneraciones y Desgravaciones Tributarias a la luz de los Principios Constitucionales*”. (s.f.) Recuperado de: <http://e-archivo.uc3m.es/bitstream/handle/10016/19183/FCI-2004-8-fernandez.pdf?sequence=1.Pp.8> Acceso: (01-10-2014)
- GARCÍA HOLGADO Benjamín, “Validez, Eficacia y la Norma Hipotética Fundamental en el pensamiento de Hans Kelsen”. Revista Electrónica del Instituto de Investigaciones Ambrosio L.. Año V, Número: Especial, 2011. Recuperado de: http://www.derecho.uba.ar/revistagioja/articulos/R000E01A005_0050_p-d-politica-y-filosofia.pdf Acceso: (05-11-2014)
- GRACIA MOZO Luchena, “*La Relación Jurídica Tributaria: El Hecho Imponible*”. Pp.15 Recuperado de: <https://www.uclm.es/cief/Doctrina/relacion%20jcotribut.pdf>. Acceso: (22-11-2014)
- GUERRERO Rodney Maciel, “*Tratados Internacional para evitar la Doble Imposición Internacional*”. Recuperado de: http://www.revistajuridicaonline.com/index.php?option=com_content&task=view&id=538&Itemid=57 Acceso: (13-10-2014)
- HERNÁNDEZ Livia, Temas de Derecho, “*Poder, Potestad y Competencia Tributaria*”, Recuperado de : <http://temasdederecho.com/tag/potestad-tributaria/> Acceso: (09-08-2014)
- IMPUESTOS VERDES,
http://debi.ec/index.php?option=com_k2&view=item&id=11:debi-informa-impuestos-verdes&Itemid=135 Acceso: (22-12-2014)
- IMPUESTOS AMBIENTALES, CENTRO DE ESTUDIO DE LAS FINANAS PÚBLICAS CEFP,
<http://archivos.diputados.gob.mx/comisionesLXI/medioambiente/cursos/elementos/02.pdf> Acceso: (22-12-2014)

- IMPUESTOS AMBIENTALES,
<http://www.correolegal.com.ec/docs/temas/tt100014.pdf>
- INFORME MENSUAL DE RECAUDACIÓN 2011-2012, SERVICIO DE RENTAS INTERNAS.
- INSTRUMENTOS ECONÓMICOS EN LA POLÍTICA AMBIENTAL,
http://www.cipma.cl/web/200.75.6.169/RAD/1997/3_Kaufmann.pdf Acceso: (22-12-2014)
- INFORME DEL AÑO 2000 SOBRE LOS IMPUESTOS AMBIENTALES,
http://www.oecd.org/eco/surveys/Colombia_Overview_ESP%20NEW.pdf Acceso: (22-12-2014)
- MONTERO SOLER Alberto, “*Los tributos ecológicos, su tratamiento en Cuba*”, Revista OIDLES – Vol. 5, Nº 10. 2011, <http://www.eumed.net/rev/oidles/10/ppgf.htm>
- PRIETO VALDÉS Martha, “*Validez, Vigencia, Eficacia y Legitimidad. Relación y distinción*”. Artículo: Política. Abril. 2008. Recuperado de: http://www.nodo50.org/cubasigloXXI/politica/prieto5_310702.htm
- SEPÚLVEDA César L. “*Definición adaptada del Diccionario de Términos Económicos en: Conceptos Básicos de Economía*”, Educar-Chile. Recuperado de: <http://www.educarchile.cl/ech/pro/app/detalle?ID=133423>. Acceso: (04-08-2014)
- SOLER Oswaldo, “*Informe Jurídico “Alcances de la reciente regulación de la cuentas sueldo en el Impuesto al débito”*”, Recuperado de: http://www.soler.com.ar/2010/cuenta_sueldo_IDC.pdf. Buenos Aires- Argentina. 2010. Pp.
- *Secretaría de la Movilidad*, Recuperado de: <http://www.quito.gob.ec/secretarias/secretaria-de-movilidad>. 2014
- *Servicio de Rentas Internas, Portal Web Oficial*, <http://www.sri.gob.ec/>
- *Modelo de Código Tributario Ambiental para América Latina*, Disponible en: http://www.ief.es/Publicaciones/Documentos/Doc_18_03.pdf Acceso: (09-08-2014)

DISERTACIONES:

- SOLANO Juan Pacheco, “*Los Principios Constitucionales en el Derecho Tributario Ecuatoriano*”, Universidad de Cuenca, Facultad de Jurisprudencia, Escuela de Derecho. Recuperado de: <http://dspace.ucuenca.edu.ec/bitstream/123456789/2682/1/tm4434.pdf>
- VALAREZO GUERRERO Jorge Isaac, “*La Exoneración Tributaria: ¿Un privilegio o un derecho?*”. Tesis Doctoral. Universidad Andina Simón Bolívar. Pp.34 Recuperada de: <http://repositorio.uasb.edu.ec/bitstream/10644/873/1/T432-MDE-Valarezo-La%20exoneraci%C3%B3n%20tributaria.pdf>.